

PGS.TS. PHẠM VĂN DƯỢC (CHỦ BIÊN)
THS. NGUYỄN THỊ THU HIỀN

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ!

PHẦN 2:

PHÂN TÍCH CVP - DỰ TOÁN - ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM
ĐỊNH GIÁ BÁN - THÔNG TIN THÍCH HỢP ĐỂ RA QUYẾT ĐỊNH

- LÝ THUYẾT
- BÀI TẬP
- BÀI GIẢI



Business Books
Supermarket



NHÀ XUẤT BẢN
ĐẠI HỌC CÔNG NGHIỆP TP. HỒ CHÍ MINH



PGS-TS. PHẠM VĂN DƯỢC (Chủ biên)

THS. NGUYỄN THỊ THU HIỀN



KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

PHẦN II:

*Phân tích CVP - Dự toán - Đánh giá trách nhiệm -
Định giá bán - Thông tin thích hợp để ra quyết định*

LÝ THUYẾT – BÀI TẬP – BÀI GIẢI

NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC CÔNG NGHIỆP TP.HCM

LỜI MỞ ĐẦU

Trong bối cảnh nền kinh tế có nhiều cơ hội cũng như nhiều thách thức cho tổ chức như hiện nay, thông tin chính xác, kịp thời và thích hợp về các nguồn lực kinh tế và về các mặt hoạt động của tổ chức, có ý nghĩa quan trọng đối với sự thành công của tổ chức. Cũng chính trong bối cảnh này, KTQT đã trở thành một lĩnh vực không thể thiếu trong cơ cấu tổ chức của một tổ chức, và nhân viên KTQT có vai trò như một nhà tư vấn quản trị nội bộ cho các nhà quản trị tổ chức.

Nhận thức được tầm quan trọng của KTQT trong công tác quản trị tổ chức, Luật Kế toán Việt Nam, ban hành ngày 17/6/2003, đã chính thức đưa ra định nghĩa về KTQT và KTTTC. Sau đó, ngày 16/1/2006, Vụ Chế độ Kế toán - Bộ Tài chính đã đưa ra Thông tư hướng dẫn áp dụng KTQT trong doanh nghiệp.

Nhằm trang bị, cập nhận kiến thức về kế toán quản trị phục vụ cho việc nghiên cứu, giảng dạy, học tập của những người làm kế toán và sinh viên các trường Đại Học, Cao Đẳng. Khoa Kế toán – Kiểm Toán trường Đại học Công nghiệp TP.HCM phối hợp cùng PGS.TS Phạm Văn Được (Khoa Kế Toán – Kiểm Toán trường Đại học Kinh Tế TP.HCM) biên soạn giáo trình Kế Toán Quản Trị

Chương 1

TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

MỤC TIÊU CHƯƠNG 1

- ✚ Hiểu được kế toán quản trị là gì, lịch sử quá trình phát triển của kế toán quản trị, phân biệt được kế toán tài chính và kế toán quản trị.
 - ✚ Nhận thức được vai trò, tầm quan trọng của kế toán quản trị đối với các doanh nghiệp.
 - ✚ Biết được kế toán quản trị cung cấp thông tin gì cho nhà quản trị, và những thông tin kế toán quản trị cung cấp phải thỏa mãn những yêu cầu gì để đảm bảo chất lượng thông tin.
 - ✚ Biết được vị trí, chức năng, nhiệm vụ và vai trò của nhân viên kế toán quản trị trong doanh nghiệp.
-

1.1. KHÁI NIỆM, MỤC TIÊU VÀ NHIỆM VỤ CỦA KTQT

1.1.1. Khái niệm KTQT

Theo Luật Kế toán Việt nam, KTQT “là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán”.

Theo định nghĩa của Viện Kế toán viên quản trị Hoa kỳ thì KTQT “Là quá trình nhận diện, đo lường, phân tích, diễn giải và truyền đạt thông tin trong quá trình thực hiện các mục đích của tổ chức. Kế toán quản trị là một bộ phận thống nhất trong quá trình quản lý, và nhân viên kế toán quản trị là những đối tác chiến lược quan trọng trong đội ngũ quản lý của tổ chức”.

- **Nhận diện** – là sự ghi nhận và đánh giá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhằm có hành động kế toán thích hợp.

- **Đo lường** – Là sự định lượng, gồm cả ước tính, các nghiệp vụ kinh tế đã xảy ra hoặc dự báo các sự kiện kinh tế có thể xảy ra.

- **Phân tích** – Là sự xác định nguyên nhân của các kết quả trên báo cáo và mối quan hệ của các nguyên nhân đó với các sự kiện kinh tế.

- **Diễn giải** – Là sự liên kết các số liệu kế toán hay số liệu kế hoạch nhằm trình bày thông tin một cách hợp lý, đồng thời đưa ra các kết luận rút ra từ các số liệu đó.

- **Truyền đạt** – Là sự báo cáo các thông tin thích hợp cho nhà quản trị và những người khác trong tổ chức.

1.1.2. Quá trình phát triển của KTQT

Nhìn chung, quá trình phát triển của KTQT có thể được chia thành bốn giai đoạn chính:

- **Giai đoạn 1** – Trước năm 1950, KTQT chủ yếu quan tâm vào việc xác định chi phí và kiểm soát tài chính, thông qua việc sử dụng các kỹ thuật dự toán và kế toán chi phí.

- **Giai đoạn 2** – Vào năm 1965, sự quan tâm của KTQT đã chuyển vào việc cung cấp thông tin cho hoạt động lập kế hoạch và kiểm soát của nhà quản trị, thông qua việc sử dụng các kỹ thuật như phân tích quyết định và kế toán trách nhiệm.

- **Giai đoạn 3** – Vào năm 1985, KTQT tập trung quan tâm vào việc làm giảm hao phí nguồn lực sử dụng trong các quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, thông qua việc sử dụng các kỹ thuật phân tích quá trình và quản lý chi phí.

- **Giai đoạn 4** – Vào năm 1995, KTQT chuyển qua quan tâm vào việc tạo ra giá trị bằng cách sử dụng hiệu quả các nguồn lực, thông qua việc sử dụng các kỹ thuật đánh giá các yếu tố tạo nên giá trị cho khách hàng, giá trị cho cổ đông và sự thay đổi cho tổ chức.

Tuy quá trình phát triển của KTQT được ghi nhận thành bốn giai đoạn, nhưng sự thay đổi từ giai đoạn này qua giai đoạn khác của quá trình đó đan xen vào nhau và chuyển hóa dần dần. Mỗi giai đoạn của quá trình phát triển thể hiện một sự thích nghi với những điều kiện mới đặt ra cho tổ chức, bổ sung thêm nội dung quan tâm và các kỹ thuật sử dụng. Mỗi giai đoạn là sự kết hợp giữa cái mới với cái cũ, trong đó cái cũ được kết cấu lại để phù hợp với cái mới, trong bối cảnh các điều kiện mới của môi trường quản trị.

1.1.3. Vai trò của KTQT

Ngày nay vai trò của kế toán quản trị rất khác so với thập niên trước. Trước đây, nhân viên kế toán quản trị làm việc trong một đội ngũ gián tiếp hoàn toàn, tách rời với các nhà quản trị mà họ cung cấp thông tin và các báo cáo. Ngày nay, nhân viên kế toán quản trị có vai trò như

những nhà tư vấn nội bộ doanh nghiệp, ***cùng làm việc trong các nhóm đa chức năng***, cạnh kề với các nhà quản trị ở tất cả các lĩnh vực của tổ chức. Thay vì tách rời nhân viên kế toán quản trị trong phòng kế toán, ngày nay các công ty thường bố trí họ trong các bộ phận hoạt động kinh doanh, để cùng với các nhà quản lý khác ra quyết định và giải quyết các vấn đề kinh doanh.

1.1.4. Mục tiêu của KTQT

Nhân viên kế toán quản trị làm tăng giá trị cho tổ chức bằng cách theo đuổi năm mục tiêu lớn:

- Cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định và lập kế hoạch, tham gia một cách tích cực, với vai trò là một thành phần của đội ngũ quản lý, vào các quá trình ra quyết định và lập kế hoạch.
- Hỗ trợ các nhà quản trị trong việc định hướng và kiểm soát các mặt hoạt động kinh doanh.
- Thúc đẩy các nhà quản trị và nhân viên nhắm vào các mục đích của tổ chức.
- Đo lường kết quả của các mặt hoạt động, các đơn vị, các nhà quản trị và nhân viên trong tổ chức.
- Đánh giá vị trí cạnh tranh của tổ chức, làm việc cùng với các nhà quản trị để đảm bảo tính cạnh tranh lâu dài của tổ chức trong ngành.

Ngày nay, thông tin phân tích của kế toán quản trị được xem là rất quan trọng cho quá trình quản lý doanh nghiệp, đến nỗi các nhân viên kế toán quản trị trở thành thành viên của đội ngũ quản lý trong doanh nghiệp. Họ không còn chỉ là những người cung cấp thông tin, mà đã có một vai trò tích cực trong cả việc ra các quyết định chiến lược cũng như các quyết định hàng ngày của doanh nghiệp.

1.2. THÔNG TIN KTQT

Nhiều người nghĩ “kế toán” chỉ là công việc ghi chép sổ sách, tính toán chi phí, giá thành, lợi nhuận... và đến cuối năm thì thực hiện quyết toán năm, lập các báo cáo tài chính theo quy định hiện hành để nộp cho các cơ quan chức năng. Vì vậy, kế toán như một công việc thụ động, chỉ phản ánh lại các giao dịch đã xảy ra, và những người làm công tác kế toán chỉ cần ghi chép lại thật chính xác, và đúng theo những quy định của các chuẩn mực kế toán tất cả những giao dịch đã xảy ra là đủ. Công việc kế toán do vậy thật nhàm chán, và vai trò của kế toán với tư cách là một công cụ quản lý chưa được phát huy đầy đủ.

Phương pháp thông tin kế toán là một trong những phương pháp thông tin số lượng chủ yếu và đáng tin cậy của hầu hết tổ chức. Phương pháp này cung cấp thông tin, nói chung, nhằm nắm mục đích:

- **Mục đích 1:** *Xây dựng các chiến lược chung và các kế hoạch dài hạn.* Mục đích này bao gồm quá trình phát triển sản phẩm mới và quá trình đầu tư cả vào tài sản hữu hình (máy móc thiết bị,...) và tài sản vô hình (thương hiệu, con người...), và thường được trình bày trong những báo cáo chuyên biệt

- **Mục đích 2:** *Hỗ trợ các quyết định phân bổ nguồn lực cho sản phẩm và nhấn mạnh vào khách hàng và việc định giá.* Mục đích này thường bao gồm các báo cáo về khả năng sinh lời của các loại sản phẩm hay dịch vụ, các kênh phân phối, các nhóm khách hàng, v.v...

- **Mục đích 3:** *Lập kế hoạch chi phí và kiểm soát chi phí đối với các mặt hoạt động và các quá trình trong tổ chức.* Mục đích này bao gồm các báo cáo về doanh thu, chi phí, tài sản và công nợ của các bộ phận, đơn vị, xí nghiệp... nói chung của tất cả các lĩnh vực trách nhiệm của một tổ chức.

- **Mục đích 4:** *Đo lường và đánh giá kết quả cá nhân.*
Mục đích này bao gồm các quá trình so sánh kết quả thực tế với kết quả kế hoạch.

- **Mục đích 5:** *Lập các báo cáo theo quy định của chế độ báo cáo kế toán của Nhà nước.*

Trong năm mục đích trên, bốn mục đích đầu thuộc phạm vi nghiên cứu của KTQT, mục đích cuối cùng thuộc lĩnh vực của kế toán tài chính.

1.2.1. Thông tin KTQT là gì?

Dù hầu hết thông tin do phương pháp kế toán quản trị cung cấp đều là thông tin tài chính, kế toán quản trị vẫn rất chú trọng với việc trình bày thông tin phi tài chính. Nhân viên kế toán quản trị cung cấp tất cả các loại thông tin cho nhà quản trị và hành động như những đối tác chiến lược, giúp nhà quản trị ra quyết định và quản lý các mặt hoạt động của tổ chức.

Thông tin KTQT là một trong những nguồn thông tin ban đầu của quá trình ra quyết định và kiểm tra trong tổ chức, có tác dụng giúp các nhà quản trị các cấp trong tổ chức có những quyết định tốt hơn, qua đó cải tiến kết quả chung của tổ chức. Thông tin KTQT là các số liệu tài chính và số liệu vật chất về các mặt hoạt động, các quá trình, các đơn vị kinh doanh, các loại sản phẩm, dịch vụ, khách hàng v.v... của một tổ chức, thí dụ như giá thành tính toán của một sản phẩm, một hoạt động, hay của một bộ phận ở kỳ hiện hành.

Tùy theo chức năng, nhiệm vụ của từng thành viên trong tổ chức, mà KTQT sẽ thiết kế và cung cấp thông tin **phù hợp**.

1.2.2. Yêu cầu đối với thông tin KTQT

Thông tin KTQT được xây dựng theo nhu cầu của người sử dụng thông tin. Do đó để thông tin có chất lượng thì thông tin phải thỏa mãn các yêu cầu sau:

- Thích hợp
- Đầy đủ
- Đủ chính xác
- Rõ ràng
- Được người sử dụng tin tưởng
- Được gửi cho đúng người
- Đảm bảo tính thời gian
- Chi phí để có phải thấp hơn giá trị của lợi ích mang lại.

a. Thích hợp. Thông tin phải thích hợp với mục đích mà nhà quản trị muốn rút ra từ thông tin. Trên thực tế có rất nhiều báo cáo không phù hợp với mục đích, và bao gồm nhiều đoạn chỉ khiến các nhà quản trị bực bội khi đọc chúng. Có những giới hạn về mặt vật chất và tinh thần mà trong phạm vi đó con người có thể đọc, tiếp nhận và hiểu một cách đúng đắn trước khi có hành động. Một khối lượng thông tin chất chồng như núi, cho dù tất cả đều có vẻ cần thiết cả, cũng không thể xử lý nổi.

b. Đầy đủ. Người sử dụng thông tin phải có tất cả thông tin cần thiết để làm tốt công việc được giao. Nếu không có một bức tranh hoàn chỉnh về tình hình, người đó có thể dễ dàng đưa ra những quyết định sai.

c. Chính xác. Thông tin nhất thiết phải chính xác, vì sử dụng thông tin không chính xác có thể dẫn đến hậu quả nghiêm trọng và thất bại khôn lường. Tuy nhiên, thông tin chỉ nên chính xác vừa đủ đối với mục đích của nó, và không cần thiết phải đi vào những chi tiết không cần thiết để đạt sự chính xác tuyệt đối.

d. Rõ ràng. Thông tin phải rõ ràng đối với người sử dụng. Nếu người sử dụng không thể hiểu được thông tin đúng đắn, thì họ không thể sử dụng chúng đúng đắn. Thông tin không rõ ràng là một trong những nguyên nhân

dẫn đến hiểu lầm trong truyền thông. Do vậy điều quan trọng là phải chọn lựa cách trình bày hay kênh truyền thông thích hợp nhất.

e. Đáng tin cậy. Thông tin phải được các nhà quản lý sử dụng chúng với sự tin tưởng. Không phải tất cả thông tin đều chắc chắn nhưng một số loại thông tin phải chắc chắn, nhất là những thông tin về hoạt động kinh doanh, thí dụ, thông tin liên quan với quá trình sản xuất. Nếu thông tin không chắc chắn, thì những giả thiết làm cơ sở cho nó phải rõ ràng để có thể củng cố tính đáng tin cậy của thông tin.

f. Truyền đạt. Trong mọi tổ chức, các cá nhân được giao quyền hạn để thực hiện một nhiệm vụ nào đó, và họ phải được cung cấp đúng và đủ thông tin họ cần để thực thi nhiệm vụ này.

g. Đúng lúc. Thông tin được cung cấp sau khi đã ra quyết định chỉ có ích cho việc so sánh và kiểm soát về lâu dài, và có thể chẳng vì mục đích nào hết. Thông tin được soạn thảo quá thường xuyên có thể có những nhược điểm nghiêm trọng. Thí dụ, nếu một quyết định về một lĩnh vực hoạt động nào đó của công ty được thực hiện một tháng một lần trong cuộc họp hàng tháng, thì thông tin để ra quyết định đó chỉ cần được cung cấp mỗi tháng một lần, các báo cáo hàng tuần chỉ làm mất thời gian và công sức.

h. Chi phí. Thông tin phải có giá trị nào đó, nếu không nó không đáng để bỏ chi phí ra thu thập nó. Ngoài ra, lợi ích có được từ thông tin cũng phải cao hơn chi phí có được thông tin.

Nếu không được cung cấp thông tin đầy đủ, thích hợp, đúng lúc, nhà quản trị sẽ gặp khó khăn trong việc quản lý và điều hành tổ chức có hiệu quả. Nhưng, nếu thông tin không đáng tin cậy, nhà quản trị có khả năng đưa ra các quyết định kinh doanh sai lầm, làm ảnh hưởng xấu đến kết quả hoạt động của tổ chức.

1.2.3. Các nguồn thông tin

Thông tin KTQT có thể được thu thập từ hai nguồn:

- Nguồn nội bộ
- Nguồn bên ngoài

1.2.3.1. Nguồn nội bộ

Nguồn thông tin nội bộ trong phạm vi tổ chức gồm:

- Sổ sách kế toán tài chính
- Sổ theo dõi nhân sự
- Sổ theo dõi sản xuất
- Sổ theo dõi chi tiết thời gian (nhất là ở các tổ chức dịch vụ)

a. Sổ sách kế toán tài chính

Sổ sách KTTC cung cấp đầy đủ các thông tin liên quan với tất cả các mặt hoạt động sản xuất kinh doanh và tất cả các giao dịch của một tổ chức. Sổ sách kế toán tài chính là nguồn thông tin chủ yếu nhất của KTQT.

b. Sổ theo dõi nhân sự

Sổ theo dõi nhân sự cung cấp thông tin liên quan với nhân sự và phương pháp tính lương. Từ nguồn này còn có thể rút ra nhiều thông tin khác. Thí dụ, nếu đang tính toán các khoản chi phí của một dự án, thì nhất thiết phải xác định số lượng và mức lương của những cấp bậc khác nhau, hoặc nhu cầu và chi phí tuyển dụng nhân viên.

c. Sổ theo dõi sản xuất

Sổ theo dõi sản xuất cung cấp thông tin do bộ phận sản xuất tính toán như công suất máy, mức tiêu hao nhiên liệu, nguyên liệu, sản phẩm dở dang, thời gian bố trí, nhu cầu bảo trì v.v...

d. Sổ theo dõi chi tiết thời gian

Nhiều doanh nghiệp dịch vụ, nhất là dịch vụ kế toán và pháp lý, cần theo dõi sổ sách chi tiết về thời gian hao phí cho những hoạt động khác nhau, để tính lệ phí cho khách hàng và để đánh giá tính hiệu quả của hoạt động kinh doanh.

1.2.3.2. Nguồn bên ngoài

Chúng ta cũng thấy rằng trong hồ sơ của một tổ chức cũng đầy hóa đơn, thư từ, quảng cáo v.v... nhận từ khách hàng và nhà cung cấp. Những tài liệu này cung cấp thông tin từ các nguồn bên ngoài. Xét về tính chất của thông tin, có thể chia nguồn của thông tin bên ngoài thành hai nguồn:

a. Nguồn ban đầu của thông tin là gốc phát sinh thông tin. Thông tin từ nguồn ban đầu tổ chức thường phải tự thực hiện thu thập trực tiếp bằng nhiều hình thức như quan sát sự kiện, trực tiếp phỏng vấn, v.v....

b. Nguồn thứ cấp của thông tin là nguồn cung cấp thông tin đã qua xử lý, thí dụ gồm: sách báo, bài viết, báo cáo v.v...

1.3. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI CÁC NHÀ QUẢN TRỊ

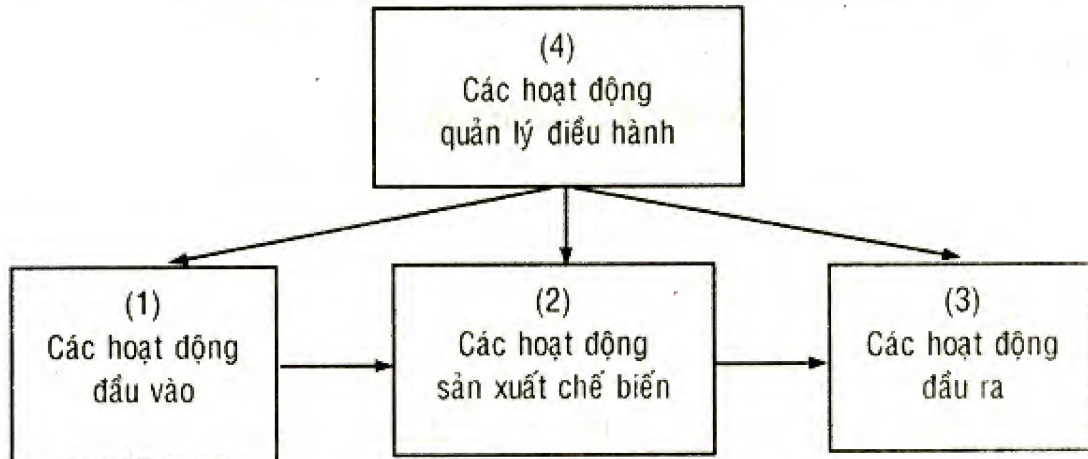
1.3.1. Tổ chức là một chuỗi hoạt động hay chuỗi giá trị

Tổ chức là một tập hợp gồm con người, thiết bị và vốn. Tổ chức vì lợi nhuận hay phi lợi nhuận cũng đều tiến hành các hoạt động nhằm cung cấp hàng hóa / dịch vụ, gọi chung là sản phẩm, cho khách hàng. Mọi tổ chức đều có khách hàng, và không có tổ chức nào có thể tồn tại nếu không đáp ứng được các nhu cầu của khách hàng.

Hoạt động là một công việc, hay một bộ phận trong tổ chức có nhiệm vụ cụ thể. Thí dụ, hoạt động thiết kế có nhiệm vụ thiết kế sản phẩm, hoạt động kiểm tra có nhiệm

vụ kiểm tra chất lượng sản phẩm v.v... Nói chung các hoạt động trong một tổ chức được chia thành bốn nhóm chung như được trình bày trên Sơ đồ 1.1 dưới đây:

Sơ đồ 1.1: Bốn nhóm hoạt động trong tổ chức



- **Các hoạt động đầu vào** gồm các hoạt động liên quan với việc chuẩn bị sẵn sàng để sản xuất, chế biến sản phẩm như hoạt động nghiên cứu và phát triển sản phẩm, thị trường, hoạt động tuyển dụng và đào tạo công nhân, hoạt động thu mua các yếu tố đầu vào cần thiết cho quá trình sản xuất...

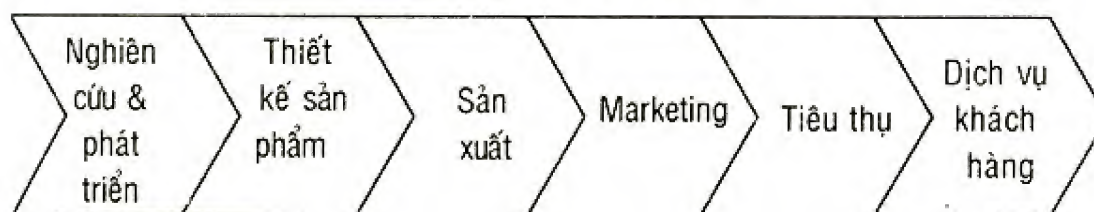
- **Các hoạt động sản xuất, chế biến** gồm các hoạt động liên quan với việc chế tạo sản phẩm, gồm hoạt động vận hành máy móc và công cụ sản xuất, hoạt động vận chuyển sản phẩm dở dang ở các phân xưởng, hoạt động bảo quản sản phẩm dở dang và hoạt động kiểm tra chất lượng bán thành phẩm...

- **Các hoạt động đầu ra** gồm các hoạt động liên quan với việc giao tiếp với khách hàng như hoạt động bán hàng, hoạt động tính tiền, hoạt động giao hàng, hoạt động hậu mãi...

- **Các hoạt động điều hành** gồm các hoạt động nhằm phục vụ ba nhóm hoạt động trên như hoạt động tổ chức nhân sự, xử lý số liệu, kế toán, quản lý chung

Các hoạt động trong tổ chức liên kết với nhau thành chuỗi nhằm tạo ra giá trị mới dưới hình thức sản phẩm cung cấp cho khách hàng. Một chuỗi như thế là một chuỗi giá trị, với mỗi mắt xích bổ sung thêm một yếu tố gì đó để làm tăng giá trị cho sản phẩm khi sản phẩm đi qua mắt xích đó.

Sơ đồ 1.2: Chuỗi giá trị



Khách hàng của tổ chức là điểm cuối cùng của chuỗi, nên có thể xem mỗi mắt xích là khách hàng của mắt xích đứng trước nó. Do vậy, nếu mỗi mắt xích đều chú trọng vào việc thỏa mãn nhu cầu của khách hàng, thì tổ chức sẽ tạo ra những sản phẩm đáp ứng đúng kỳ vọng của khách hàng.

Nói cách khác, với suy nghĩ tổ chức là một chuỗi giá trị, cũng có nghĩa từng bộ phận trong tổ chức – từng mắt xích trong chuỗi – đều có bộ phận đứng trước, được xem như nhà cung cấp, và bộ phận đứng sau, được xem như khách hàng. Đây là một suy nghĩ đơn giản nhưng có giá trị cao vì gợi mở một sự suy nghĩ về sự phối hợp trong tổ chức, sao cho các mắt xích của chuỗi luôn gắn kết với nhau. Vì, một khi có một mắt xích bị yếu hay bị gãy thì cả chuỗi sẽ đứt.

1.3.2. Mục tiêu của tổ chức

Một trong những yếu tố quan trọng dẫn đến sự thành công của tổ chức là **tổ chức phải có một mục tiêu rõ ràng**. Một tuyên bố rõ ràng về mục tiêu sẽ hướng sự chú ý trong tổ chức vào đúng vấn đề, và giúp tổ chức phân nhiệm cụ thể cho các nhà quản trị các cấp.

Trách nhiệm lựa chọn mục tiêu của tổ chức thuộc về HĐQT và các nhà quản lý cấp cao của tổ chức. Bản chất và phạm vi của mục tiêu của tổ chức rất khác nhau, phụ thuộc vào loại hình tổ chức là tổ chức vì lợi nhuận hay tổ chức phi lợi nhuận.

Mục tiêu chính của các tổ chức vì lợi nhuận là tối đa hóa lợi nhuận. Mục tiêu thứ hai của tổ chức vì lợi nhuận có thể là gia tăng kết quả của sản phẩm/dịch vụ của họ.

Mục tiêu chính của tổ chức phi lợi nhuận thường là cung cấp sản phẩm và dịch vụ cho cộng đồng. Mục tiêu thứ hai có thể là giảm thiểu chi phí liên quan với quá trình cung cấp sản phẩm/dịch vụ.

Mục tiêu của tổ chức là nền tảng của kế hoạch và hệ thống kiểm soát. Do đó, nhân viên KTQT phải có một sự hiểu biết rõ ràng về bản chất và phạm vi của mục tiêu của tổ chức. Điều này có nghĩa là để thiết kế một hệ thống KTQT hữu hiệu thì hệ thống đó phải thống nhất với bản chất riêng có của từng tổ chức, các mục tiêu của nó, và các chiến lược mà tổ chức đó theo đuổi để đạt được những mục tiêu này. Hệ thống KTQT không thể được thiết kế tách rời với cơ cấu tổ chức. Do vậy, không thể xây dựng một hệ thống KTQT chuẩn cho mọi tổ chức.

1.3.3. Kế toán quản trị với các hoạt động quản trị

1.3.3.1. Các hoạt động quản trị

Theo quan điểm của R.N Anthony, một tác giả hàng đầu về kiểm soát tổ chức, thì các hoạt động lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định không được tách rời vì tất cả các nhà quản trị đều phải lập kế hoạch và ra các quyết định kiểm soát. Ông đã nhận diện ba loại hoạt động quản trị.

- **Lập kế hoạch chiến lược:** “Quá trình quyết định về các mục tiêu của tổ chức, về những thay đổi của các mục

tiêu này, về các nguồn lực sử dụng để đạt các mục tiêu đó, và về các chính sách huy động, sử dụng và thanh lý các nguồn lực đó.”

- **Kiểm soát quản lý:** “Quá trình mà các nhà quản trị đảm bảo các nguồn lực đã được huy động và sử dụng một cách hữu hiệu và hiệu quả trong quá trình thực thi các mục tiêu của tổ chức.”

- **Kiểm soát tổ chức:** “Quá trình đảm bảo các nhiệm vụ đặc thù được tiến hành hữu hiệu và hiệu quả.”

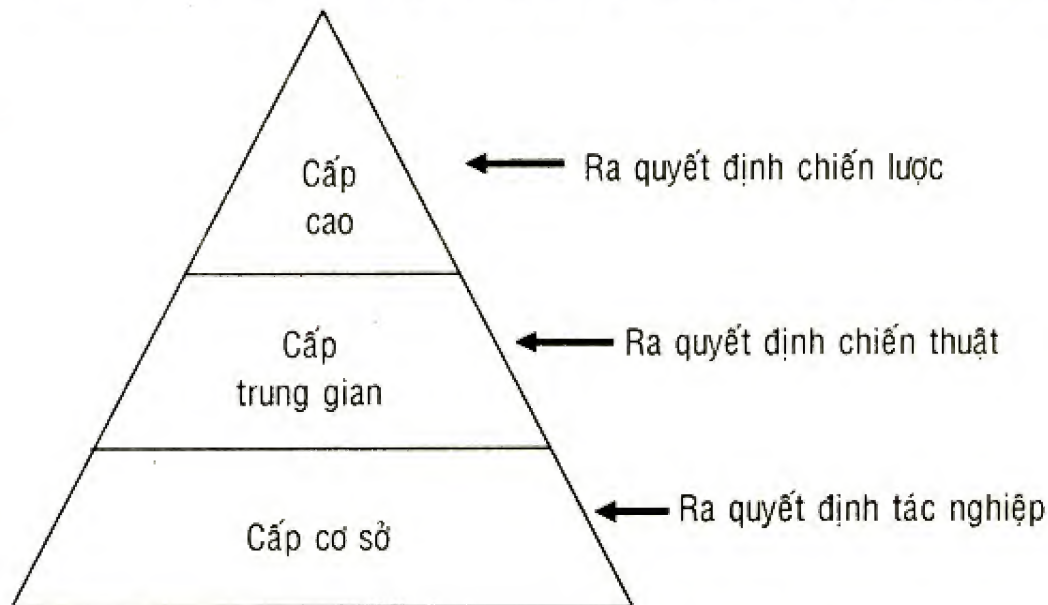
1.3.3.2. Kế toán quản trị với chức năng ra quyết định của nhà quản trị

Quản lý là ra quyết định. Đây là chức năng quan trọng, xuyên suốt các khâu quản trị doanh nghiệp, từ khâu lập kế hoạch, tổ chức thực hiện cho đến kiểm tra, đánh giá. Nhà quản lý ở mọi cấp độ trong tổ chức đều phải ra quyết định. Thí dụ, khi xây dựng chiến lược, nhà quản trị phải chọn chiến lược phù hợp nhất trong các chiến lược được đưa ra xem xét; hàng ngày nhà quản trị phải đưa ra các quyết định điều hành hoạt động hàng ngày của tổ chức. Trong quá trình thực thi các quyết định, nhà quản trị phải thường xuyên giám sát, kiểm tra, đánh giá để đảm bảo rằng các mặt hoạt động của tổ chức đang đi đúng theo chiến lược đã đề ra. KTQT có nhiệm vụ cung cấp thông tin cho các nhà quản trị ra các quyết định về lập kế hoạch và kiểm tra thực hiện các kế hoạch đó.

Tất cả các quyết định đều có nền tảng từ thông tin. Hiểu rộng hơn thì chất lượng của quyết định trong quản lý, chính là sự phản ánh chất lượng của quá trình xử lý thông tin kế toán và các thông tin khác. Thông tin sai sẽ dẫn đến quyết định sai. Nhiệm vụ của KTQT là cung cấp thông tin sao cho quản lý có thể đạt được thông tin có ý nghĩa. Như vậy ngoài việc hiểu quá trình ra quyết định của

nhà quản trị, KTQT còn phải nắm được loại quyết định mà từng cấp quản trị trong tổ chức phải thực hiện, để có thể cung cấp loại thông tin thích hợp.

Sơ đồ 1.3: Các cấp độ quản trị và loại quyết định phải thực hiện



- Đối với quyết định có tính chiến lược của nhà quản trị cấp cao, KTQT cung cấp loại thông tin để hỗ trợ họ xác định các mục tiêu của tổ chức, và đánh giá liệu các mục tiêu đó trên thực tế có thể đạt được hay không. Những thông tin này gồm khả năng sinh lời của tổ chức, khả năng sinh lời của từng bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp, nhu cầu thiết bị, vốn v.v... Thông tin chiến lược do vậy có những đặc điểm sau.

- Tập hợp từ các nguồn bên trong và bên ngoài
- Có tính tổng hợp ở mức cao
- Thích hợp cho dài hạn
- Liên quan với toàn bộ tổ chức
- Gồm cả thông tin định lượng và thông tin định tính
- Không thể đảm bảo một sự chắc chắn hoàn toàn vì chỉ có thể ước tính tương lai.

- Đối với quyết định có tính chiến thuật của nhà quản trị cấp trung gian, KTQT cung cấp loại thông tin để giúp họ ra quyết định về sử dụng các nguồn lực của tổ chức, và giám sát các nguồn lực đó đã và đang được sử dụng như thế nào. Những thông tin này bao gồm các thước đo năng suất (kết quả tính cho một giờ làm việc hay tính cho một giờ máy), các báo cáo phân tích biến động, dự báo dòng tiền v.v...

Thông tin chiến thuật do vậy có những đặc điểm sau.

- Chủ yếu lấy từ nguồn bên trong nhưng cũng tham khảo một số từ nguồn bên ngoài

- Được tổng hợp ở mức thấp

- Thích hợp cho trung hạn và ngắn hạn

- Mô tả hay phân tích các hoạt động hay các bộ phận

- Thường được soạn thảo định kỳ và theo yêu cầu của nhà quản trị.

- Gồm cả thông tin định lượng và định tính.

- Đối với các quyết định tác nghiệp, KTQT cung cấp loại thông tin hoạt động cho cấp quản lý cơ sở để giúp họ điều hành thực thi nhiệm vụ được giao ở phân xưởng hay phòng ban, v.v.... Thí dụ, ở phòng tiền lương, thông tin ở cấp này sẽ gồm mức lương ngày, số giờ làm việc hàng tuần của từng công nhân, mức lương / giờ trả cho mỗi người, các chi tiết về thời gian mà từng người đã bỏ ra cho từng công việc trong tuần, v.v.... Thông tin cung cấp cho cấp quản lý cơ sở thường được thực hiện hàng tuần, nhưng với những hoạt động cấp bách hơn, như số lượng nguyên liệu đưa vào sản xuất có thể được cung cấp hàng ngày, hàng giờ, hay trong trường hợp sản xuất tự động, hàng giây.

Thông tin tác nghiệp có các đặc điểm sau.

- Hầu như hoàn toàn lấy từ các nguồn nội bộ

- Được phân tích rất chi tiết căn cứ trên các số liệu thu thập ban đầu

- Liên quan với kỳ hiện hành
- Gắn liền với từng công việc
- Được soạn thảo thường xuyên.
- Thường mang tính định lượng

Trong quá trình thực thi các quyết định ở các cấp, KTQT cung cấp thông tin nhằm giúp các nhà quản trị kiểm tra và đánh giá kết quả thực hiện. Khi đánh giá thực hiện kế hoạch, không nên đánh giá thấp vai trò của cá nhân và nhóm trong tổ chức. Cả nhà quản trị và kế toán viên cần luôn ghi nhớ rằng các quá trình kiểm soát không nên bó hẹp trong những vấn đề có tính kỹ thuật, như các phương pháp máy tính sử dụng hay tính thường xuyên của các báo cáo. Quá trình kiểm soát chủ yếu là hoạt động của con người, cho nên phải tập trung vào việc tìm cách thức giúp các cá nhân thực hiện các công việc của họ tốt hơn. Thí dụ, nhà quản trị trao đổi trực tiếp với cá nhân về cách thức cải tiến kết quả, sẽ tốt hơn là chỉ gửi cho họ báo cáo thể hiện kết quả kém của họ.

1.4. KTQT, KẾ TOÁN TÀI CHÍNH VÀ KẾ TOÁN CHI PHÍ

1.4.1. Kế toán tài chính và kế toán quản trị

KTQT và KTTC là hai bộ phận của phương pháp kế toán trong tổ chức. KTQT về cơ bản cũng dựa trên những nội dung cơ bản của kế toán như phân loại tài sản thành tài sản lưu động và tài sản cố định, phân loại nguồn vốn thành nguồn vốn vay và nguồn vốn chủ sở hữu, tính giá thành sản phẩm... nhưng đi sâu nghiên cứu mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận để phục vụ cho hoạt động điều hành kinh doanh của nhà quản trị.

1.4.1.1. Những điểm giống nhau

KTQT và KTTC là hai lĩnh vực chủ yếu của kế toán nên chúng có một số điểm chung cơ bản như:

- KTTC và KTQT đều là công cụ quản lý giúp quản lý giám đốc, và sử dụng hiệu quả các nguồn lực kinh tế của tổ chức.

- KTTC và KTQT đều sử dụng các chứng từ ban đầu làm cơ sở tính toán các chỉ tiêu kinh tế – tài chính.

- KTTC và KTQT đều quan tâm đến trách nhiệm của nhà quản lý. KTTC chú trọng đến trách nhiệm điều hành chung đối với toàn bộ tổ chức; KTQT chú trọng đến trách nhiệm điều hành ở từng bộ phận của tổ chức cho đến cấp thấp nhất chỉ có trách nhiệm với chi phí.

1.4.1.2. Những điểm khác nhau

Tuy nhiên, do lĩnh vực nghiên cứu và mục đích phục vụ khác nhau nên giữa KTQT và KTTC cũng có những điểm khác nhau cơ bản:

Bảng 1.1: Những điểm khác nhau giữa KTTC với KTQT

	KẾ TOÁN TÀI CHÍNH	KẾ TOÁN QUẢN TRỊ
Đối tượng sử dụng thông tin	Những thành phần có quan tâm, ở bên ngoài tổ chức	Các nhà quản trị ở bên trong tổ chức
Cơ sở pháp lý	<ul style="list-style-type: none"> - Luật - Các chuẩn mực kế toán 	<ul style="list-style-type: none"> - Chính sách của nhà quản trị - Nhu cầu kiểm soát của nhà quản trị
Nguồn thông tin	Hầu như chỉ lấy từ phương pháp kế toán cơ bản của tổ chức.	Phương pháp kế toán cơ bản của tổ chức cùng với nhiều nguồn khác, thí dụ như các tỷ lệ sản phẩm hỏng, lượng nguyên liệu và lao động sử dụng trong sản xuất, tỷ lệ phòng cho thuê trong khách sạn v.v...
Bản chất các báo cáo và các thủ tục	Báo cáo tập trung vào toàn bộ tổ chức. Hầu như dựa vào các số liệu giao dịch lịch sử	<p>Báo cáo thường tập trung vào từng đơn vị trong tổ chức, như các bộ phận, vùng địa lý, dòng sản phẩm.</p> <p>Kết hợp số liệu lịch sử, ước tính, và dự báo về các sự kiện tương lai.</p>
Chi phí của thông tin	Phải phát sinh, nhằm mục đích thỏa mãn các quy định pháp lý	Lợi ích của thông tin phải cao hơn chi phí bỏ ra.

Thông tin kế toán dùng để soạn thảo các báo cáo kế toán tài chính và KTQT về cơ bản là cùng được rút ra từ một nguồn chung. Tuy nhiên giữa các báo cáo kế toán tài chính với các báo cáo KTQT lại khác nhau, do thông tin được trình bày, xử lý phân tích theo các định hướng khác nhau.

Bảng 1.2: Những điểm khác nhau giữa báo cáo kế toán tài chính với báo cáo KTQT

Báo cáo kế toán tài chính	Báo cáo KTQT
Báo cáo KTTT nêu chi tiết hoạt động của một tổ chức trong một kỳ xác định, và nêu tình trạng các hoạt động kinh doanh vào lúc cuối kỳ	Báo cáo KTQT được dùng để giúp các nhà quản lý ghi sổ, lập kế hoạch và kiểm soát các hoạt động của tổ chức và hỗ trợ quá trình ra quyết định
Tất cả tổ chức đều phải soạn thảo các báo cáo kế toán tài chính theo luật định	Không có quy định pháp lý cho việc soạn thảo các báo cáo KTQT.
Hình thức báo cáo KTTT công khai được quy định theo chuẩn mực kế toán. Do vậy, về cơ bản, các báo cáo KTTT của các tổ chức khác nhau có thể so sánh được với nhau	Hình thức của các báo cáo KTQT hoàn toàn tùy thuộc vào quản lý: không có các nguyên tắc bắt buộc đối với cách chúng được soạn thảo hay trình bày. Mỗi tổ chức có thể thiết kế phương pháp KTQT và hình thức báo cáo riêng.
Báo cáo KTTT tập trung vào toàn bộ doanh nghiệp, phân chia doanh thu và chi phí cho những hoạt động khác nhau, và bản thân chúng là một kết quả cuối cùng của một quyết định	Báo cáo KTQT có thể tập trung vào các lĩnh vực cụ thể của các hoạt động của tổ chức. Thông tin có thể được tạo thành để hỗ trợ cho một quyết định hơn là một kết quả cuối cùng của một quyết định
Hầu hết thông tin KTTT có bản chất tiền tệ	Báo cáo KTQT kết hợp các thước đo tiền tệ với các thước đo phi tiền tệ. Thí dụ, nhà quản lý có thể muốn biết số tấn nhôm sản xuất, số giờ máy hàng tháng, hay số km người bán hàng đã đi
Báo cáo KTTT như một bức tranh vẽ lại các hoạt động đã qua, có bản chất lịch sử	Báo cáo KTQT vừa là số liệu lịch sử vừa là công cụ lập kế hoạch cho tương lai

1.4.2. Kế toán chi phí và KTQT

Kế toán chi phí quan tâm đến các vấn đề sau:

- Soạn thảo các bảng kê (thí dụ, các bảng dự toán, các bảng tính chi phí)
- Thu thập số liệu chi phí
- Phân bổ chi phí cho hàng tồn kho, sản phẩm và dịch vụ.

KTQT quan tâm đến vấn đề sau:

- Sử dụng số liệu tài chính và truyền đạt nó dưới dạng thông tin cho người sử dụng là các nhà quản trị các cấp ở bên trong tổ chức.

Có thể nói kế toán chi phí là một phần của KTQT. Kế toán chi phí cung cấp một ngân hàng số liệu cho nhân viên KTQT sử dụng, gồm:

- (a) Giá vốn sản phẩm sản xuất hay giá vốn dịch vụ cung cấp
- (b) Giá vốn của một bộ phận hay một phần công việc
- (c) Doanh thu
- (d) Lợi nhuận của một sản phẩm, một dịch vụ, một bộ phận, hay của toàn bộ tổ chức.
- (e) Giá bán so với giá vốn hàng bán
- (f) Giá trị của hàng tồn kho (nguyên liệu, sản phẩm dở dang, thành phẩm) còn trong kho vào lúc cuối kỳ, do đó hỗ trợ cho việc lập bảng cân đối kế toán của công ty.
- (g) Chi phí thực tế so với chi phí dự toán.

1.4.3. KTQT với các môn khoa học khác

KTQT tuy là một môn khoa học thuộc ngành kế toán nhưng có chức năng, nhiệm vụ tư vấn nội bộ cho quản lý, nên KTQT cũng liên quan rất nhiều với các môn khoa học khác thuộc ngành quản trị. Do vậy, bên cạnh việc sử dụng tài liệu của hệ thống ghi chép ban đầu các nghiệp

vụ kinh tế phát sinh của bộ phận kế toán, KTQT cũng vận dụng rất nhiều kiến thức của các môn khoa học khác, như kiến thức marketing khi nghiên cứu thị trường, lựa chọn phương án kinh doanh, lựa chọn cơ cấu hàng bán..., kiến thức thống kê khi thu thập, trình bày và phân tích dữ liệu, phân tích biến động, đánh giá kết quả ..., kiến thức hoạch định chiến lược và lập kế hoạch kinh doanh khi xây dựng chiến lược và lập dự toán tổng thể hàng năm v.v....

1.5. VỊ TRÍ, CHỨC NĂNG, NHIỆM VỤ CỦA NHÂN VIÊN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG TỔ CHỨC

1.5.1. Vị trí của nhân viên kế toán quản trị

Trong môi trường cạnh tranh hiện nay, nhân viên KTQT đã trở thành một thành phần của đội ngũ quản lý, tham gia vào quá trình xây dựng và thực hiện chiến lược. Nhân viên KTQT có thể chuyển xu hướng của chiến lược thành các thước đo hoạt động và quản trị. Thay vì chỉ là những người quan tâm và thu thập số liệu hay là những người viết báo cáo về hoạt động đã qua, họ còn là những người thiết kế các phương pháp thông tin quản lý quan trọng trong tổ chức. Nhân viên kế toán quản trị làm việc với các ủy viên thuộc quản lý cấp cao, nhân viên marketing và bán hàng, kỹ sư thiết kế, quản lý các mặt hoạt động, chuyên gia pháp lý, nhân viên kiểm soát chất lượng, và tất cả các loại nhân viên chuyên ngành khác trong tổ chức. Đội ngũ quản lý được hình thành nhằm ra quyết định, tham gia vào các bài toán lập kế hoạch, hay chỉ ra những vấn đề hoạt động kinh doanh từ nhiều quan điểm khác nhau. Do các vấn đề tài chính và kế toán quản trị rất quan trọng trong việc xác định các vấn đề kinh doanh, nên nhân viên kế toán quản trị thường có vai trò quan trọng trong các nhóm đa chức năng này.

1.5.2. Chức năng, nhiệm vụ của nhân viên KTQT

Nhiệm vụ của nhân viên KTQT gồm:

- **Phân tích chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp** (chung) nhằm tính toán ‘chi phí sản phẩm’. Thí dụ, chi phí sản xuất sản phẩm X là bao nhiêu? Làm sao để so sánh chi phí này với chi phí của các nhà cung cấp khác? Làm sao để phân bổ chi phí liên kết cho các sản phẩm và dịch vụ?

- **Phân tích cách ứng xử của chi phí**, giúp xác định phạm vi chi phí tăng lên hay giảm đi theo các mức hoạt động. Thí dụ, nếu số lượng hành khách tăng lên 10%, những chi phí nào sẽ tăng và những chi phí nào sẽ giữ nguyên không đổi?

- **Kiến nghị** cho quyết định về những sản phẩm hay dịch vụ nào nên sản xuất, hay hoạt động nào nên tiếp tục hoạt động trong khuôn khổ các nguồn lực có giới hạn. KTQT dựa trên những nguyên tắc kinh tế học và nghiên cứu hoạt động khi khai triển các nguyên tắc về tính chi phí nhằm ra quyết định. Thí dụ:

- Chúng ta nên mở rộng hay thu hẹp các mức hoạt động?
- Chúng ta nên tự thực hiện dịch vụ hay mua của một nhà chuyên cung cấp ở bên ngoài?
- Với những nguồn lực có giới hạn, chúng ta nên tập trung cho những hoạt động nào?
- Chúng ta có nên đóng cửa một trung tâm chỉ vì nó không sử dụng chi phí có hiệu quả?

- **Xây dựng giá bán cho sản phẩm**: KTQT có thể hỗ trợ bằng rất nhiều cách khác nhau để giải quyết vấn đề định giá. Một số sản phẩm được định giá theo ‘**chi phí cộng thêm**’ (nghĩa là gồm toàn bộ giá thành đơn vị cộng thêm một mức lợi nhuận mong muốn). Trong trường hợp không thể có sự chọn lựa thực sự mà phải sản xuất sản

phẩm ở một mức chi phí phù hợp với giá thị trường, KTQT sẽ vận dụng nguyên tắc về **xác định chi phí tiêu chuẩn**.

Nhân viên KTQT cũng quan tâm tới các vấn đề về **định giá chuyển nhượng**. Nếu các sản phẩm, tiền công, dịch vụ hay thiết bị được thanh toán từ bộ phận này cho bộ phận khác trong tổ chức, thì giá phải được tính như thế nào cho sự chuyển nhượng này? Thí dụ, chúng ta phải tính giá nào cho công việc mà bộ phận máy tính trung tâm đã làm cho các bộ phận khác sử dụng?

- **Phân tích quan hệ chi phí – lợi ích** và đánh giá đầu tư, để tính các chi phí và các dòng tiền thích hợp với các quyết định đầu tư vốn. Những quyết định này thường xem xét các dòng tiền của nhiều năm, nên cũng cần xem xét **giá trị thời gian của tiền tệ và sử dụng các nguyên tắc chiết khấu dòng tiền**.

- **Kiểm soát dự toán**: Nội dung gồm:

- Xây dựng chi phí tiêu chuẩn của sản phẩm và dịch vụ cung cấp. Các tiêu chuẩn thường được xây dựng ở các mức khó khăn khác nhau (tiêu chuẩn lý tưởng và tiêu chuẩn kỳ vọng). Tiêu chuẩn kỳ vọng được sử dụng trong các quá trình kiểm soát dự toán bình thường, còn tiêu chuẩn lý tưởng thì thích hợp cho các quá trình phân tích chuyên môn nhằm giảm chi phí.

- Khi chi phí tiêu chuẩn được thấy là lạc hậu hay ước tính không đúng, chúng sẽ được điều chỉnh để phản ánh các giá trị ước tính hợp thời nhất. Do vậy phải có sự phân biệt giữa các **biến động hoạch định** (chênh lệch giữa tiêu chuẩn ban đầu với tiêu chuẩn đã điều chỉnh) với các **biến động hoạt động** (chênh lệch giữa tiêu chuẩn đã điều chỉnh với kết quả thực tế).

- So sánh giữa kết quả với dự toán và đưa ra các kiến nghị về hành động sửa sai

- Dự báo điều chỉnh về kết quả trong tương lai

- **Kiến nghị về sử dụng chi phí hiệu quả**: Để làm giảm chi phí của tổ chức, nhân viên KTQT đưa ra các kiến

ng nghị về các giải pháp cắt giảm chi phí ngắn hạn. Tuy nhiên, để đảm bảo sự phát triển lâu dài và bền vững của tổ chức, KTQT thường nhằm vào những kiến nghị cho chiến lược dài hạn về sử dụng hiệu quả chi phí, thay vì những giải pháp ngắn hạn trong dự toán ngắn hạn.

- **Đo lường kết quả.** Không một tổ chức kinh doanh nào có thể thoát khỏi quy luật khắc nghiệt của thị trường: lãi hay phá sản. Do vậy thước đo kết quả cơ bản cho các tổ chức là lợi nhuận, hoặc một số thước đo liên quan như hiện giá thuần của các dòng tiền, hoặc lợi nhuận trên vốn đầu tư sử dụng. Tuy nhiên, không thể cải thiện lợi nhuận bằng cách chỉ nghĩ về lợi nhuận. Để cải thiện lợi nhuận cần có những hành động đặc thù (thí dụ; tăng đầu ra, cải thiện chất lượng và hiệu suất).

Do đó nhân viên KTQT không chỉ gò bó trong nhiệm vụ tạo ra thông tin xác định chi phí, mà còn đóng góp đáng kể vào việc xây dựng các thước đo chất lượng và hiệu suất. KTQT thường sử dụng các chi phí liên quan với chất lượng dưới đây, để đánh giá chất lượng và sự hữu hiệu:

- **Chi phí ngăn ngừa** (chi phí của việc ngăn ngừa chất lượng kém)
- **Chi phí đánh giá** (Chi phí của việc điều tra chất lượng)
- **Chi phí thiệt hại nội bộ** (chi phí của những hàng hóa hoặc dịch vụ không đạt tiêu chuẩn được phát hiện nội bộ)
- **Chi phí thiệt hại bên ngoài** (chi phí của những hàng hóa hoặc dịch vụ không đạt tiêu chuẩn được phát hiện bên ngoài)

1.6. CÁC KỸ THUẬT NGHIỆP VỤ CƠ BẢN CỦA KTQT

Ngoài các kỹ thuật nghiệp vụ của kế toán nói chung, KTQT còn sử dụng một số kỹ thuật nghiệp vụ riêng để xử lý thông tin cung cấp cho yêu cầu của hoạt động quản trị. Các kỹ thuật này gồm:

- **Nhận diện chi phí ở từng góc độ khác nhau:** Chi phí là một trong các nhân tố chủ yếu có ảnh hưởng đến kết quả và hiệu quả của hoạt động kinh doanh, cho nên nhà quản trị phải kiểm soát và quản lý được chi phí. Nhận diện và phân loại chi phí theo từng góc độ khác nhau, nhằm thiết kế thông tin chi phí phù hợp với từng yêu cầu của nhà quản trị, là một kỹ thuật nghiệp vụ của KTQT.

- **Phân tích thông tin:** Sau khi tập hợp và phân loại thông tin, KTQT áp dụng các phương pháp phân tích như phương pháp so sánh, phương pháp xác định các nhân tố ảnh hưởng, phương pháp hồi quy tuyến tính v.v... nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho từng yêu cầu của nhà quản trị.

- **Thiết kế thông tin thành các báo cáo đặc thù:** Thông tin sẽ không hữu dụng như mong muốn nếu không được trình bày sao cho đáp ứng nhu cầu của người sử dụng chúng. Tùy theo đặc điểm riêng có của từng tổ chức, KTQT xây dựng một phương pháp biểu mẫu, báo cáo nhằm đáp ứng vai trò tư vấn quản lý của KTQT đối với hoạt động quản trị trong tổ chức. Phương pháp biểu mẫu, báo cáo của KTQT nói chung gồm các loại sau:

- . Báo cáo sản xuất
- . Báo cáo doanh thu, chi phí
- . Bảng dự toán ngân sách
- . Bảng phân tích: như bảng phân tích tuổi nợ, bảng phân tích kết quả, bảng phân tích phương án kinh doanh...

- **Thiết kế thông tin thành các báo cáo đặc thù:** Bên cạnh việc cung cấp thông tin dưới dạng các bảng biểu, các báo cáo, KTQT còn sử dụng các hình thức mô hình, đồ thị để ý nghĩa của thông tin nổi rõ hơn, dễ nhận thấy hơn, nhất là đối với những thông tin phản ánh xu hướng biến động hay phát triển của đối tượng đang nghiên cứu.

TÓM TẮT CHƯƠNG 1

Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán. Kế toán quản trị là khoa học về kế toán chuyên cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Thông tin của kế toán quản trị đòi hỏi phải thỏa mãn các yêu cầu: Thích hợp, đầy đủ, chính xác, rõ ràng, đáng tin cậy, truyền đạt, kịp thời (đúng lúc), chi phí để có được thông tin phải thấp hơn giá trị của lợi ích mang lại. Kế toán quản trị thường sử dụng các kỹ thuật, nghiệp vụ cơ bản như: Nhận diện chi phí ở từng góc độ khác nhau, phân tích thông tin, thiết kế thông tin thành các báo cáo đặc thù. Sản phẩm của kế toán quản trị là báo cáo kế toán quản trị, chuyên cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp.

CÂU HỎI CHƯƠNG 1

- Câu hỏi 1:** Mục tiêu của Kế toán quản trị là gì?
- Câu hỏi 2:** Kế toán quản trị có vai trò như thế nào đối với các doanh nghiệp?
- Câu hỏi 3:** Thời điểm nào kế toán quản trị lập báo cáo kế toán quản trị?
- Câu hỏi 4:** Kế toán quản trị cung cấp những thông tin gì, và đối tượng nào sử dụng thông tin của kế toán quản trị cung cấp?
- Câu hỏi 5:** Hãy so sánh sự khác biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị?
- Câu hỏi 6:** Trình bày chức năng, nhiệm vụ và vị trí của nhân viên kế toán quản trị trong một tổ chức?
- Câu hỏi 7:** Hãy trình bày các văn bản pháp luật, văn bản hướng dẫn tổ chức thực hiện kế toán quản trị ở Việt Nam hiện nay?

Chương 2

CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ

MỤC TIÊU CHƯƠNG 2

- ⊕ *Hiểu được việc phân loại chi phí theo các tiêu thức khác nhau để phù hợp với từng mục đích sử dụng.*
 - ⊕ *Biết được cách phân loại chi phí phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị*
 - ⊕ *Biết các phương pháp phân tích và tách chi phí hỗn hợp thành định phí và biến phí.*
-

2.1. KHÁI NIỆM

2.1.1. Chi phí là gì?

Chi phí có thể được hiểu là giá trị của một nguồn lực bị tiêu dùng trong hoạt động sản xuất kinh doanh của tổ chức để đạt được một mục đích nào đó. Bản chất của chi phí là phải mất đi để đổi lấy một kết quả. Kết quả có thể dưới dạng vật chất như sản phẩm, tiền, nhà xưởng v.v... hoặc không có dạng vật chất như kiến thức, dịch vụ được phục vụ v.v....

2.1.2. Nguồn lực sử dụng

Mục tiêu chính của kế toán là đo lường đầy đủ và chính xác tất cả các nguồn lực đã sử dụng, để sản xuất một sản phẩm hay thực hiện một dịch vụ cung cấp.

Theo các nhà kinh tế học thì nguồn lực sử dụng trong mọi tổ chức – sản xuất kinh doanh, thương mại, dịch vụ – nói chung gồm ba loại: đất đai, lao động và vốn.

2.1.2.1. Đất đai

Đất đai là loại nguồn lực đơn giản nhất trong ba loại nguồn lực tổ chức sử dụng. Nguồn lực đất đai nói chung chỉ gồm diện tích đất mà trên đó xây dựng nhà xưởng, văn phòng v.v... của tổ chức.

Chi phí của đất đai thường được tính bằng giá thuê đất. Vì đất đai là loại tài sản đặc biệt không phải tính khấu hao, nên những tổ chức nào sở hữu đất đai đang sử dụng thì không tốn khoản chi phí này, dù tổ chức vẫn phải đóng thuế đất và cũng chịu chi phí cơ hội của miếng đất sử dụng.

2.1.2.2. Con người

Lao động được chia thành lao động trực tiếp và lao động phục vụ. **Lao động trực tiếp** gồm những lao động tham gia trực tiếp vào quá trình sản xuất sản phẩm

hoặc thực hiện dịch vụ. **Lao động phục vụ** gồm những lao động thực hiện các công việc khác, và được chia thành lao động phục vụ trực tiếp và lao động phục vụ gián tiếp.

Lao động phục vụ trực tiếp gồm những lao động làm việc ở các bộ phận trực tiếp sản xuất, thí dụ quản đốc phân xưởng, công nhân bảo trì ở phân xưởng v.v.... Lao động phục vụ gián tiếp được chia làm hai nhóm: **nhóm gián tiếp tác nghiệp** gồm những lao động làm việc ở những bộ phận phục vụ sản xuất như bảo vệ, bảo trì trung tâm v.v...; **nhóm gián tiếp hành chính** sự vụ gồm những lao động làm việc ở các bộ phận quản lý chung như phòng máy tính, phòng cung ứng, phòng kế toán v.v...

Chi phí của lao động thường được tính theo tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp và các khoản trích theo lương phải trả cho người lao động. Tiền lương, tiền công có thể tính theo thời gian, thí dụ lương tháng, lương tuần, hoặc theo đơn vị hoạt động, như lương sản phẩm, lương chuyển công tác...

2.1.2.3. Vốn

Vốn được chia thành hai loại: **vốn dài hạn** và **vốn ngắn hạn**. Vốn dài hạn phản ánh nguồn vốn đầu tư vào các loại tài sản dài hạn hoặc cơ sở hạ tầng của tổ chức như máy móc thiết bị sản xuất, nhà xưởng, văn phòng làm việc v.v.... Vốn ngắn hạn phản ánh nguồn vốn đầu tư vào các loại tài sản ngắn hạn như tiền mặt, nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, văn phòng phẩm, nhiên liệu v.v...

Chi phí của tài sản ngắn hạn sử dụng thường được tính theo đơn giá nhân với mức sử dụng hay theo giá mua vào tài sản đó. Chi phí của tài sản dài hạn sử dụng thường được tính theo giá trị hao mòn của tài sản đó trong kỳ sử dụng.

2.1.3. Ý nghĩa của chi phí đối với quản lý

Đối với nhà quản lý, chi phí là mối quan tâm hàng đầu vì chi phí có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận. Do đó, vấn đề đặt ra là làm sao kiểm soát được chi phí. Việc nhận diện và thấu hiểu cách phân loại và ứng xử của từng loại chi phí là yếu tố then chốt để có thể quản lý chi phí, từ đó đưa ra những quyết định đúng đắn trong quá trình tổ chức, điều hành hoạt động kinh doanh của nhà quản trị.

Vấn đề quan trọng ở đây là các cách phân loại và khái niệm chi phí khác nhau nhằm các mục tiêu khác nhau. Hiểu được các khái niệm và các cách phân loại này, giúp nhân viên kế toán quản trị có thể cung cấp số liệu chi phí thích hợp cho đúng những nhà quản trị cần chúng.

2.2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CHỨC NĂNG HOẠT ĐỘNG

Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động là cách phân loại cơ sở, hầu như phải thực hiện trước khi tiến hành các cách phân loại khác đối với tổng chi phí, nhằm đáp ứng những yêu cầu quản lý khác nhau.

Tác dụng của cách phân loại chi phí theo chức năng hoạt động gồm:

- Cho thấy vị trí, chức năng của từng khoản mục chi phí trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của tổ chức
- Là căn cứ để xác định giá thành sản phẩm và tập hợp chi phí theo từng hoạt động chức năng.
- Cung cấp thông tin có phương pháp cho việc lập các báo cáo theo các mặt hoạt động, hoặc theo từng phạm vi trách nhiệm.

Khi phân loại chi phí theo chức năng, KTTC phân chia chi phí thành các loại như sau:

- **Chi phí sản xuất**, là những khoản chi phí gắn liền với phân xưởng

- **Chi phí quản lý doanh nghiệp**, là những khoản chi phí phát sinh ở các bộ phận trên văn phòng.

- **Chi phí bán hàng**, là những khoản chi phí của các bộ phận gắn liền với các bộ phận bán hàng, marketing, kho chứa hàng hóa và vận chuyển giao hàng.

Với KTQT, khi phân loại chi phí theo chức năng, chi phí được phân loại thành:

- **Chi phí sản xuất**, là những khoản chi phí phát sinh theo chuỗi các hoạt động trong khâu sản xuất, bắt đầu bằng việc cung ứng nguyên liệu, và kết thúc bằng việc hoàn thành sản phẩm sẵn sàng đưa vào kho chứa hàng với tên gọi thành phẩm. Chi phí đóng gói là chi phí sản xuất khi chúng liên quan với quá trình đóng gói ‘ban đầu’ (hộp, giấy bọc, v.v...)

- **Chi phí quản lý doanh nghiệp**, là những khoản chi phí của quá trình quản lý tổ chức, nghĩa là, lập kế hoạch, điều hành và kiểm soát các hoạt động của tổ chức, chi phí quản lý không liên quan với các chức năng sản xuất, bán hàng, phân phối hay nghiên cứu và phát triển.

- **Chi phí bán hàng**, là những khoản chi phí liên quan với các hoạt động quảng cáo, nghiên cứu thị trường, xúc tiến bán hàng, đóng gói v.v....Nói cách khác, chi phí bán hàng gồm các khoản chi phí nhằm tạo ra nhu cầu đối với sản phẩm, và các khoản chi phí của chuỗi hoạt động bắt đầu bằng việc nhận thành phẩm từ bộ phận sản xuất, làm cho chúng sẵn sàng để chuyển giao cho khách hàng và kết thúc khi đã hoàn tất giao hàng.

- **Chi phí nghiên cứu và phát triển**, là những khoản chi phí của quá trình kể từ khi bắt đầu nghiên cứu sản phẩm

mới hoặc cải tiến sản phẩm hiện hữu, cho đến khi bắt đầu sản xuất đại trà sản phẩm mới hay sản phẩm cải tiến.

- **Chi phí tài chính**, là những chi phí liên quan với việc sử dụng các nguồn tài trợ cho tổ chức, thí dụ, lãi tiền vay.

2.3. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO MỐI QUAN HỆ VỚI THỜI KỲ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Theo các phân loại này chi phí được chia thành: Chi phí sản phẩm – Chi phí thời kỳ

Một vấn đề quan trọng đối với cả kế toán tài chính và kế toán quản trị là thời gian mà khoản chi mua tài sản hay dịch vụ được thừa nhận là chi phí. Chi phí chỉ được thừa nhận phát sinh khi tài sản đã sử dụng hay đã bán nhằm mục đích tạo ra doanh thu.

Chi phí sản phẩm được phân bổ cho hàng hóa tự sản xuất hay mua về để bán. Chi phí sản phẩm được dùng để đánh giá thành phẩm tồn kho hay hàng hóa tồn kho cho đến khi chúng được bán. Trong kỳ số hàng hóa được bán, chi phí sản phẩm được thừa nhận là chi phí, và được gọi là **giá vốn hàng bán**. Chi phí sản phẩm của hàng hóa tồn kho ở doanh nghiệp thương mại mua về để bán lại gồm **giá mua cộng với chi phí mua**. Chi phí sản phẩm của thành phẩm tồn kho ở doanh nghiệp sản xuất gồm mọi chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất: **chi phí nguyên liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung**.

Chi phí thời kỳ: Là những khoản chi phí được xác định theo kỳ thời gian thay vì theo sản phẩm sản xuất hay hàng hóa mua về. Chi phí thời kỳ được thừa nhận là chi phí ở kỳ thời gian chúng phát sinh. Tất cả chi phí nghiên cứu và phát triển, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp đều được xếp vào loại chi phí thời kỳ.

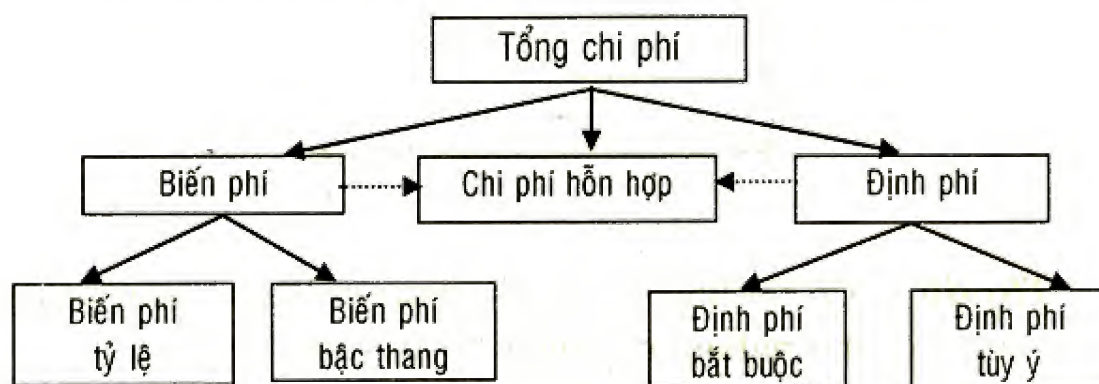
2.4. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO DẠNG THỨC CỦA CHI PHÍ

Hầu như ở mọi tổ chức, nhà quản trị đều muốn biết chi phí sẽ bị ảnh hưởng như thế nào khi tổ chức có những thay đổi về hoạt động. Mối quan hệ giữa chi phí với hoạt động được gọi là dạng thức của chi phí, rất cần thiết cho các chức năng lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định của quản lý. Nhằm mục đích lập kế hoạch và soạn thảo bản dự toán, nhà quản trị cần dự báo chi phí sẽ phát sinh ở những mức sản xuất và tiêu thụ khác nhau. Để kiểm soát chi phí, nhà quản trị cũng cần biết chi phí sẽ phát sinh bao nhiêu ở các mức hoạt động khác nhau. Khi Ban Giám đốc một bệnh viện suy tính nên hay không nên xây dựng thêm khu chữa trị chuyên sâu mới, họ cần dự báo chi phí hoạt động của khu chữa trị đó ở các mức nhu cầu khác nhau của bệnh nhân. Tóm lại, kiến thức về dạng thức của chi phí sẽ giúp nhà quản trị rất nhiều trong việc dự báo chi phí mong muốn.

Khi phân loại chi phí theo dạng thức của chi phí, kế toán quản trị chia tổng chi phí thành ba loại:

- Biến phí (chi phí khả biến)
- Định phí (chi phí bất biến)
- Chi phí hỗn hợp

Sơ đồ 2.1: Minh họa cách phân loại chi phí theo dạng thức



2.4.1. Biến phí

Biến phí là những khoản mục chi phí mà tổng của nó có quan hệ tỷ lệ thuận trực tiếp với biến động của mức hoạt động (hay yếu tố dẫn dắt chi phí). Biến phí tính cho từng đơn vị hoạt động của mức hoạt động không đổi. Biến phí là các khoản chi phí gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh trực tiếp như chi phí nguyên liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp sản xuất hay thực hiện dịch vụ, giá vốn của hàng hóa mua vào để bán lại, chi phí bao bì đóng gói ban đầu, hoa hồng bán hàng

Biến phí chỉ phát sinh khi có hoạt động, khi không có hoạt động biến phí bằng 0. Phương trình biểu diễn biến phí:

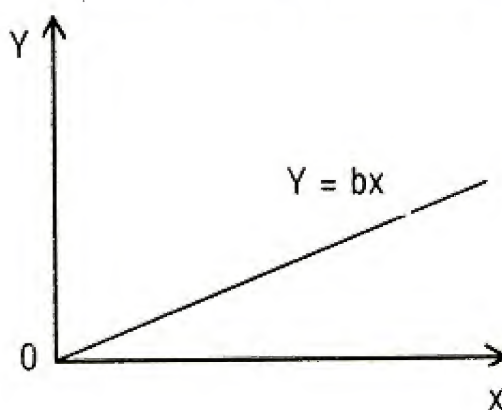
$$Y = bx$$

Với: Y: Biến phí

x: Mức hoạt động

b: Biến phí tính cho 1 đơn vị hoạt động

Đồ thị 2.1: Đường biểu diễn của biến phí



Thí dụ 1: Có tài liệu về chi phí nguyên liệu và sản lượng sản xuất ở doanh nghiệp may mặc “Thời trang” như sau:

Sản lượng (áo)	Chi phí vải tính cho 1 áo (1.000đ)	Chi phí vải tính cho sản lượng sản xuất (1.000đ)
5.000	8	40.000
10.000	8	80.000
15.000	8	120.000
20.000	8	160.000

Chi phí vải là biến phí nên không thay đổi khi tính cho 1 đơn vị sản phẩm (áo). Trong Thí dụ 1, ta thấy dù sản lượng thay đổi, chi phí vải để sản xuất một áo vẫn giữ nguyên là 8.000 đ/áo. Tuy nhiên, khi tính cho các mức sản lượng sản xuất thì tổng chi phí vải của các mức sản lượng khác nhau sẽ khác nhau. Như vậy, khi chi phí là biến phí thì chi phí đó sẽ biến đổi theo **hoạt động căn cứ** (cơ sở) được xem là **yếu tố dẫn dắt chi phí** đó. Trong Thí dụ 1, hoạt động căn cứ là sản lượng áo sản xuất.

Các hoạt động căn cứ hay yếu tố dẫn dắt chi phí thường được sử dụng gồm:

- Sản lượng sản xuất
- Số giờ – máy hoạt động
- Số giờ lao động trực tiếp
- Số km vận chuyển
- Mức tiêu thụ sản phẩm
-

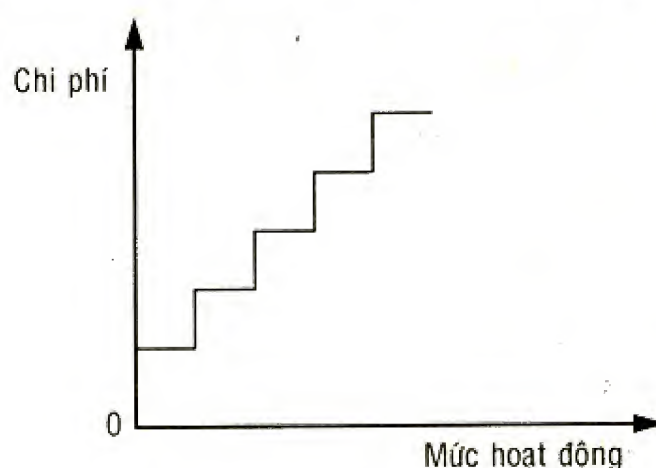
Xét về tính chất tác động, biến phí được chia làm hai loại: biến phí tỷ lệ và biến phí cấp bậc.

- **Biến phí tỷ lệ**: là loại biến phí mà tổng của nó biến động theo tỷ lệ thuận trực tiếp với biến động của mức hoạt động căn cứ.

Biến phí tỷ lệ gồm các khoản chi phí như chi phí nguyên liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí giống cây trồng, hoa hồng bán hàng v.v...

- **Biến phí bậc thang:** là loại biến phí mà tổng của nó chỉ biến động khi mức hoạt động biến động nhiều và rõ ràng. **Biến phí bậc thang không đổi khi mức hoạt động căn cứ thay đổi ít.** Nói cách khác, tổng của biến phí bậc thang cũng biến động theo quan hệ tỷ lệ thuận với biến động của mức hoạt động, nhưng không theo tỷ lệ thuận trực tiếp. Đường biểu diễn của biến phí bậc thang không có dạng đường thẳng như biến phí tỷ lệ, mà có dạng bậc thang với những bậc rất ngắn.

Đồ thị 2.2: Đường biểu diễn của biến phí bậc thang



Biến phí bậc thang gồm những khoản chi phí như chi phí nhân công gián tiếp, chi phí bảo trì máy móc, v.v...

Chiến lược của nhà quản trị khi ứng phó với biến phí bậc thang là phải nắm được toàn bộ khả năng cung ứng của từng bậc, để tránh khuynh hướng huy động quá nhiều so với nhu cầu, vì điều này sẽ gây lãng phí khi nhu cầu sau đó lại giảm đi.

Thí dụ 2: Tổ bảo trì máy có thể làm việc với tốc độ bình thường khi sức ép ít nhưng phải tăng cường độ lên khi

sức ép cao. Nghĩa là, các biến động nhỏ của mức hoạt động không ảnh hưởng gì đến số lượng thợ cần để thực hiện các công việc bảo trì máy, nhưng khi mức hoạt động tăng vọt hoặc thay đổi rõ rệt thì cần có sự gia tăng về số lượng thợ.

2.4.2. Định phí

2.4.2.1. Khái niệm

Định phí là những khoản chi phí không biến đổi khi mức hoạt động thay đổi, nhưng khi tính cho một đơn vị hoạt động cơ sở thì định phí thay đổi. Khi mức hoạt động tăng thì định phí tính cho một đơn vị hoạt động cơ sở giảm, và ngược lại. Phương trình biểu diễn định phí:

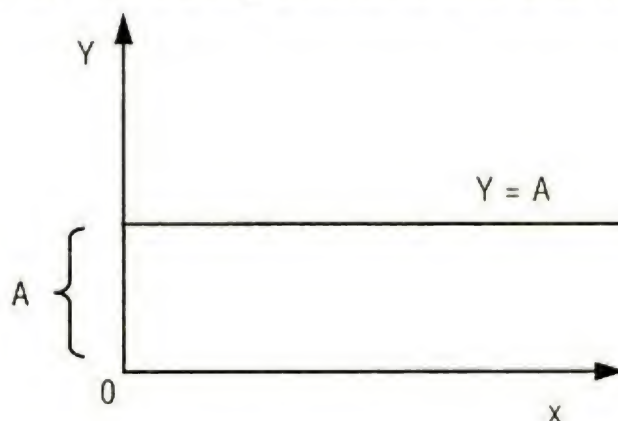
$$Y = A \text{ (hằng số)}$$

Với:

Y – Định phí

A – Giá trị của định phí, là một hằng số.

Đồ thị 2.3: Đường biểu diễn của định phí



Từ Đồ thị 2.3 cho thấy đường biểu diễn của định phí không có liên quan với mức hoạt động. Đó là một đường thẳng song song với trục hoành. Điều này có nghĩa là một khi doanh nghiệp đã chi tiêu cho định phí, thì dù không có hoạt động doanh nghiệp vẫn phải hạch toán khoản định phí đó, đồng thời, dù mức hoạt động biến động như thế nào, định phí vẫn không đổi.

Định phí nói chung là những khoản chi phí đầu tư cho cấu trúc cơ sở hạ tầng của doanh nghiệp, để tạo năng lực hoạt động sản xuất kinh doanh cho doanh nghiệp, như tiền lương cho đội ngũ cán bộ khung, nhà xưởng, văn phòng, thiết bị máy móc, các khoản bảo hiểm chống cháy, chống trộm v.v...

2.4.2.2. Phạm vi phù hợp

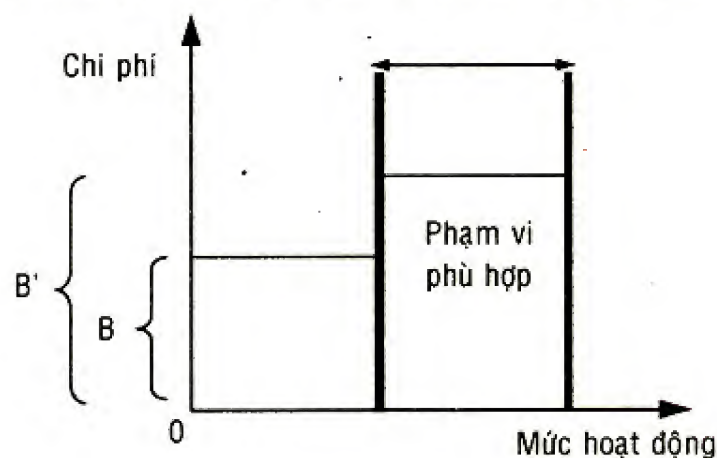
Tuy bản chất của định phí không thay đổi khi mức hoạt động thay đổi, mức độ của định phí cũng chỉ có thể đảm bảo cho một phạm vi phù hợp của mức hoạt động. Khi mức hoạt động phát triển vượt quá phạm vi phù hợp này, định phí buộc phải thay đổi để phù hợp với sự phát triển của mức hoạt động.

Thí dụ, khi một doanh nghiệp muốn mở rộng mức hoạt động, tất yếu phải đầu tư thêm trang thiết bị, tìm thêm mặt bằng... Như vậy, định phí đã phải tăng thêm, do đã đầu tư thêm máy móc thiết bị và nhà xưởng để đáp ứng nhu cầu tăng lên của mức hoạt động.

Ở đây cần lưu ý hai điểm khác nhau cơ bản giữa biến phí cấp bậc và định phí:

- **Biến phí cấp bậc có thể được điều chỉnh rất nhanh** khi các điều kiện thay đổi, nhưng định phí một khi đã xác định, thì ít nhất cũng bị ràng buộc cho đến hết kỳ kế hoạch mới có thể điều chỉnh được.

- **Độ rộng của bậc thang** miêu tả biến phí cấp bậc nhỏ hơn độ rộng của bậc thang miêu tả định phí, vì độ rộng này tương ứng với mức hoạt động. Nói cách khác, độ rộng của bậc thang biến phí cấp bậc thường rất nhỏ, đến nỗi chúng được xem như không có, nhưng độ rộng của bậc thang định phí rất rộng, đến nỗi chúng được xem như không đổi trong phạm vi phù hợp.

Đồ thị 2.4: Đường biểu diễn của định phí trong phạm vi phù hợp

Thí dụ 3: Có bảng thống kê về chi phí khấu hao máy móc sản xuất trong kỳ ở doanh nghiệp M như sau:

Sản lượng (cái)	Chi phí khấu hao (1.000 đ)	Chi phí khấu hao/sản phẩm (1.000 đ/cái)
5.000	10.000	2,00
10.000	10.000	1,00
15.000	10.000	0,66
20.000	10.000	0,50

Chi phí khấu hao là định phí, nên không thay đổi khi tính cho sản lượng sản xuất trong phạm vi năng lực sản xuất hiện có của doanh nghiệp. Trong Thí dụ 3 ta thấy dù sản lượng thay đổi chi phí khấu hao trong kỳ vẫn giữ nguyên ở mức 10.000 ng.đ. Tuy nhiên, khi tính cho từng đơn vị sản phẩm thì chi phí khấu hao/sản phẩm sẽ khác nhau.

2.4.2.3. Định phí bắt buộc – định phí tùy ý

Tuy định phí sẽ không đổi trong phạm vi phù hợp, nhưng điều này cũng không có nghĩa định phí là bắt buộc, mà chỉ ngụ ý đó là những khoản chi phí không có tính khả biến theo những biến động của mức hoạt động. Trong một kỳ kinh doanh có những khoản định phí nhất thiết phải có, và có những khoản không nhất thiết phải có vì không

thiết yếu đối với hoạt động của tổ chức. Từ quan điểm này, KTQT chia định phí thành hai loại: định phí bắt buộc và định phí tùy ý.

- **Định phí tùy ý**: là những khoản định phí mà nhà quản trị có thể quyết định mức độ hay thay đổi dễ dàng khi lập kế hoạch hàng năm. Thí dụ, chi phí quảng cáo, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí nghiên cứu và phát triển v.v....

- **Định phí bắt buộc**: là những khoản định phí mà nhà quản trị không thể thay đổi dễ dàng, vì chúng liên quan đến năng lực sản xuất hay cấu trúc cơ bản của tổ chức. Thí dụ, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí lương của đội ngũ cán bộ chủ chốt, v.v....

Định phí bắt buộc có hai đặc điểm:

- Có bản chất sử dụng lâu dài
- Không thể cắt giảm toàn bộ

Do định phí bắt buộc có bản chất lâu dài và có ảnh hưởng đến mục tiêu của tổ chức, nên khi quyết định đầu tư vào TSCĐ, nhà quản trị phải cân nhắc kỹ, vì một khi đã quyết định thì tổ chức buộc phải gắn chặt vào quyết định đó trong một thời gian dài. Mặt khác, định phí bắt buộc cũng không thể được tùy tiện cắt giảm, dù chỉ cho một thời kỳ ngắn, vì điều này cũng sẽ tác hại đến khả năng sinh lợi hoặc các mục đích lâu dài của tổ chức. Do vậy, dù hoạt động có bị suy giảm hay đình đốn ở một kỳ nào đó, định phí bắt buộc vẫn phải giữ nguyên không đổi, vì nếu cắt giảm thì tuy có giải quyết được tình trạng khó khăn tạm thời nhưng sẽ phải trả giá đắt sau này.

- **So sánh định phí bắt buộc với định phí tùy ý**: Việc xác định một khoản định phí là định phí bắt buộc hay định phí tùy ý, về thực chất tùy vào quan điểm của bản thân nhà quản trị. Thí dụ, để điều hành công ty, công ty

sẽ phải thuê người quản lý công ty. Tuy nhiên mức lương và số lượng người cần thuê lại phụ thuộc vào ý định của Hội đồng quản trị đương nhiệm. Hoặc, chi phí quảng cáo là một loại định phí tùy ý, nhưng một số hình thức quảng cáo như ‘trang vàng’ trên niên giám điện thoại, biểu trưng v.v... lại là những chi phí quảng cáo không thể thiếu được của mọi doanh nghiệp.

Định phí bắt buộc không thể bị tùy tiện cắt giảm, nhưng định phí tùy ý nếu tùy tiện cắt giảm cũng có khi gây ảnh hưởng lâu dài. Thí dụ, cắt giảm chi phí quảng cáo sẽ làm giảm sự nhận biết của người mua đối với sản phẩm của công ty do vậy có thể gây tác hại về lâu dài; hoặc cắt giảm chi phí bảo trì bằng cách thường xuyên trì hoãn sự bảo trì, có thể dẫn đến chi phí sửa chữa cao hay sự gián đoạn sản xuất vì máy hỏng.

Khi cần cắt giảm chi phí, nhà quản trị thường cắt giảm các khoản định phí tùy ý trước, còn các khoản định phí bắt buộc hầu như vẫn giữ nguyên hoặc cắt giảm không đáng kể. Mặt khác các nhà quản trị còn có xu hướng xem xét các khoản định phí tùy ý chặt chẽ hơn các khoản định phí bắt buộc. Tuy nhiên, tuy định phí bắt buộc khó có thể thay đổi, nhưng nếu không quản lý chúng một cách khôn ngoan thì cũng có thể gây tổn hại cho doanh nghiệp, vì một khi môi trường, hoàn cảnh hay điều kiện đã thay đổi, mà nhà quản trị cứ khẳng khẳng bảo tồn các khoản định phí bắt buộc, thì tác dụng của các khoản định phí bắt buộc đó không còn hữu hiệu nữa.

Như trên đã nói, quan điểm khoản định phí là định phí bắt buộc hay định phí tùy ý phụ thuộc vào cách nhìn nhận của từng nhà quản trị. Có nhà quản trị nhìn nhận khoản định phí này là định phí bắt buộc nên rất ngần ngại khi phải điều chỉnh, nhưng người khác lại cho đó là định phí tùy ý nên không ngần ngại điều chỉnh khi thấy cần thiết.

Thí dụ: Hãy xét trường hợp của một công ty xây dựng. Trong tháng mưa nhiều, công việc xây dựng phần nào gặp trở ngại do đó tiến độ xây dựng bị ảnh hưởng, có lúc không có việc hoặc có rất ít việc làm. Nếu nhà quản trị công ty đó có khuynh hướng nhìn nhận định phí có bản chất không bắt buộc thì trong khoảng thời gian này, nhà quản trị sẽ cho nghỉ bớt một số công nhân cho phù hợp với khối lượng công việc. Ngược lại, nếu nhà quản trị có khuynh hướng nhìn nhận định phí có bản chất bắt buộc, thì nhà quản trị vẫn duy trì lượng công nhân đó dù khối lượng công việc rất ít hoặc không có việc làm.

2.4.2.4. Xu hướng tăng dần định phí so với biến phí

Trong thời đại hiện nay, doanh nghiệp thường có xu hướng tăng định phí nhanh hơn tăng biến phí vì hai lý do:

- Một là, ngày càng nhiều doanh nghiệp ứng dụng tự động hóa trong quá trình sản xuất kinh doanh. Tự động hóa đồng nghĩa với đầu tư vào máy móc thiết bị, do vậy tăng định phí

- Hai là, hoạt động của các tổ chức công đoàn ngày càng phát triển nên quyền lợi của công nhân được bảo vệ, công nhân được bảo đảm công ăn việc làm và tiền lương ổn định. Thông qua các hợp đồng lao động, mức lương được quy định rõ, thời gian lao động của công nhân được bảo đảm, do đó giảm biến động của chi phí lao động so với biến động của sản xuất.

Định phí đôi khi là chi phí năng lực, nghĩa là chúng phản ánh các khoản chi cho thiết bị sản xuất nhằm tạo ra năng lực mới, cơ bản để cung cấp cho quá trình sản xuất kinh doanh, tạo điều kiện phát triển nhanh sản xuất. Do vậy, xu hướng tăng dần tỷ trọng của định phí so với biến phí có ý nghĩa rất quan trọng đối với việc phát triển lâu dài và cơ bản của doanh nghiệp. Nhưng đồng thời, khi định phí có tỷ lệ cao so với biến phí thì nhà quản trị, khi lập kế hoạch, dễ bị động và có rất ít sự lựa chọn trong các quyết định hàng ngày.

2.4.2.5. Dạng thức của chi phí với tổng chi phí và chi phí đơn vị

Bảng 2.1: Bảng tóm tắt dạng thức của định phí và biến phí trong mối quan hệ với mức hoạt động

Loại chi phí	Khi mức hoạt động thay đổi	
	Tính cho 1 đơn vị	Tính cho tổng số
Biến phí	Cố định	Thay đổi
Định phí	Thay đổi	Cố định

Thí dụ: Dưới đây là bảng tổng hợp các mức hoạt động khác nhau cùng với các mức tổng chi phí và chi phí đơn vị. Giả sử biến phí đơn vị là 5.000đ, định phí là 5.000.000đ

	1 sp (1.000đ)	10 sp (1.000đ)	50 sp (1.000đ)
Tổng biến phí	5.000	50.000	250.000
Biến phí đơn vị	5.000	5.000	5.000
Tổng định phí	5.000.000	5.000.000	5.000.000
Định phí tính cho 1 đơn vị	5.000.000	500.000	100.000
Tổng chi phí	5.005.000	5.050.000	5.250.000
Tổng chi phí tính cho 1 đơn vị	5.005.000	505.000	105.000

Từ bảng trên cho thấy khi mức hoạt động tăng:

- Biến phí đơn vị giữ nguyên không đổi
- Định phí tính cho một đơn vị giảm
- Tổng chi phí tính cho một đơn vị giảm

Dưới đây là một thí dụ về sự phân loại các yếu tố cấu thành chi phí nhân công trực tiếp, thành biến phí và định phí ở một công ty cổ phần:

Mã chi phí	Tên chi phí	Phân loại
2000	CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP	
2101	Tiền lương chính	ĐP
2102	Tiền lương ngoài giờ	BP
2103	Bảo hiểm xã hội	ĐP
2104	Bảo hiểm y tế	ĐP
2105	Kinh phí công đoàn	ĐP
2106	Tiền ăn giữa ca	ĐP
2107	Trợ cấp thôi việc	ĐP
2108	Khen thưởng – bồi dưỡng công nhân	BP
2109	Tiền ăn tăng ca	BP
2110	Lương công nhật	BP
....	...	

ĐP = Định phí; BP = Biến phí

2.4.3. Chi phí hỗn hợp

2.4.3.1. Khái niệm

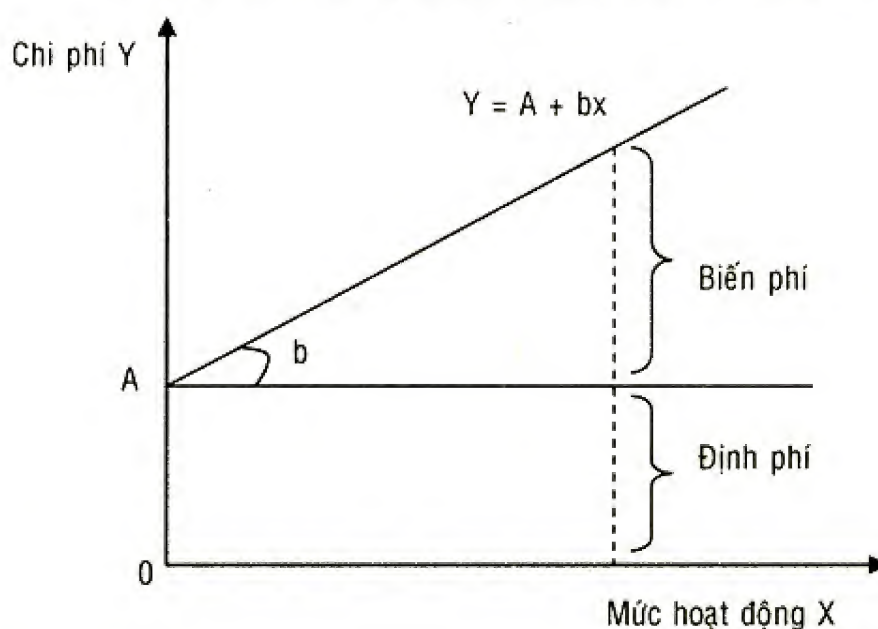
Chi phí hỗn hợp là loại chi phí mà bản thân nó gồm cả các yếu tố biến phí lẫn định phí. Ở mức hoạt động căn bản, chi phí hỗn hợp thể hiện các đặc điểm của định phí, quá mức đó nó lại thể hiện đặc điểm của biến phí.

Phần định phí phản ánh phần chi phí căn bản, tối thiểu, để duy trì sự phục vụ và để giữ cho dịch vụ đó luôn luôn ở tình trạng sẵn sàng phục vụ.

Phần biến phí phản ánh phần thực tế phục vụ hoặc phần vượt quá mức căn bản (định mức) do đó phần này sẽ biến thiên tỷ lệ thuận với mức sử dụng trên mức căn bản. Công thức của chi phí hỗn hợp:

$$Y = bx + A$$

- Với:
- b: phần biến phí trong chi phí hỗn hợp
 - A: phần định phí trong chi phí hỗn hợp

Đồ thị 2.5: Đường biểu diễn chi phí hỗn hợp

Thí dụ: Chi phí thuê bao điện thoại bàn là 27.000 đ/tháng, nếu khách hàng không gọi đi mà chỉ nhận các cuộc gọi đến. Nếu khách hàng gọi đi thì sẽ bị tính tiền, số tiền khách hàng phải trả tăng theo thời gian của các cuộc gọi. Giả sử cứ mỗi phút khách hàng gọi đi phải trả 1.800đ thì nếu khách hàng gọi 100 phút trong tháng, sẽ phải trả cho công ty điện thoại một số tiền là:

$$27.000đ + 1.800 đ \times 100 \text{ phút} = 207.000đ$$

Từ thí dụ này cho thấy 27.000 đ là yếu tố định phí cần thiết để duy trì sự phục vụ thường xuyên; 1.800đ là biến phí, chỉ phát sinh khi khách hàng có sử dụng điện thoại để gọi đi, và sẽ tăng theo tỷ lệ thuận với thời gian khách hàng gọi đi.

2.4.3.2. Phương pháp xác định chi phí hỗn hợp

Khái niệm chi phí hỗn hợp rất quan trọng, vì chi phí hỗn hợp là loại chi phí phổ biến nhất trong cơ cấu chi phí của tổ chức. Thí dụ, chi phí điện, nước, điện thoại, bảo trì, sản xuất chung v.v...

Để kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí hỗn hợp, nhà quản trị cần phân tích chi phí hỗn hợp nhằm tách riêng các yếu tố định phí với các yếu tố biến phí. Hai phương pháp thường được KTQT sử dụng là:

- Phương pháp cực đại – cực tiểu
- Phương pháp bình phương bé nhất
- Phương pháp hồi quy bội
- Phương pháp đồ thị phân tán

a. Phương pháp cực đại cực tiểu:

Khi sử dụng phương pháp cực đại, cực tiểu để xác định phương trình chi phí hỗn hợp, thì trước hết phải xác định số liệu của chi phí tương ứng với mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất trong kỳ hạch toán, sau đó tính chênh lệch của chi phí, và chênh lệch của mức hoạt động, giữa mức cao nhất so với mức thấp nhất đó.

- Yếu tố biến phí (b) trong chi phí hỗn hợp được xác định theo công thức:

$$\text{Biến phí đơn vị hoạt động (b)} = \frac{\text{Chênh lệch của chi phí}}{\text{Chênh lệch của mức hoạt động}}$$

- Yếu tố định phí (A) trong chi phí hỗn hợp được xác định theo công thức:

$$\text{Định phí (A)} = \frac{\text{Tổng chi phí ở mức cao nhất hoặc thấp nhất}}{\text{mức cao nhất hoặc thấp nhất}} - \left(\frac{\text{Mức hoạt động cao nhất/thấp nhất}}{\text{nhất/thấp nhất}} \times \text{Biến phí đv (b)} \right)$$

Từ kết quả tính được ta viết phương trình chi phí theo dạng tổng quát như sau:

$$Y = A + bX$$

Thí dụ: Có tài liệu về chi phí sản xuất chung ở các mức hoạt động căn cứ – số giờ máy – qua các tháng như sau:

Tháng	Mức hoạt động (giờ – máy)	Tổng chi phí sản xuất chung (1.000 đ)
1	65.000	1.850
2	70.000	1980
3	60.000 (mức thấp nhất)	1740
4	75.000	2130
5	80.000	2220
6	90.000 (mức cao nhất)	2460

Nhìn vào tài liệu ta thấy khi mức độ hoạt động tăng, tổng chi phí sản xuất chung cũng tăng; khi mức độ hoạt động giảm, tổng chi phí sản xuất chung cũng giảm. Tuy nhiên mức tăng và giảm của chi phí sản xuất chung không theo tỷ lệ thuận trực tiếp với mức tăng và giảm của mức hoạt động, như vậy chi phí sản xuất chung là một loại chi phí hỗn hợp.

Áp dụng phương pháp cực đại – cực tiểu để phân tích chi phí sản xuất chung thành hai yếu tố định phí và biến phí, ta có:

	Mức hoạt động (giờ - máy)	Tổng chi phí sản xuất chung (1.000 đ)
Mức cao nhất	90.000	2.460
Mức thấp nhất	60.000	1.740
Chênh lệch	30.000	720

* Xác định yếu tố biến phí:

$$\begin{array}{l} \text{Biến phí tính} \\ \text{cho 1 giờ máy} \end{array} = \frac{720 \text{ ng.đ}}{30.000 \text{ giờ - máy}} = 24 \text{ đ/giờ máy}$$

* Xác định yếu tố định phí:

$$\begin{aligned} \text{Định phí} &= 2.460 \text{ ng.đ} - (90.000 \text{ giờ} \times 24 \text{ đ}) \\ &= 300 \text{ ng.đ} \end{aligned}$$

Hoặc:

$$\begin{aligned}\text{Định phí} &= 1.740 \text{ ng.đ} - (60.000 \text{ giờ} \times 24 \text{ đ}) \\ &= 300 \text{ ng.đ}\end{aligned}$$

* Phương trình của chi phí sản xuất chung:

$$Y = 300 \text{ ng.đ} + 24\text{đ} \times X$$

Với: Y – Chi phí sản xuất chung

X – Mức hoạt động (giờ – máy)

Phương pháp cực đại – cực tiểu tuy đơn giản, dễ áp dụng nhưng có nhược điểm lớn là chỉ sử dụng hai điểm để xây dựng phương trình của chi phí, do đó chưa đủ để cho kết quả dự báo chi phí chính xác, trừ phi hai điểm được chọn nằm đúng những vị trí, để phản ánh đúng mức trung bình của tất cả các giao điểm của chi phí và các mức hoạt động. Điều này rất hiếm khi xảy ra, nếu có chỉ là ngẫu nhiên.

b. Phương pháp bình phương bé nhất:

Phương pháp bình phương bé nhất còn gọi là ***phương pháp hồi quy đơn giản***. Đây là phương pháp tính vi hơn phương pháp cực đại, cực tiểu và có độ chính xác cao hơn. Phương pháp bình phương bé nhất nhằm xác định phương trình biến thiên của chi phí, dựa trên tính toán của hệ phương trình hai ẩn trong phân tích thống kê, sử dụng số liệu chi phí phát sinh tương ứng với các mức độ hoạt động từ các kỳ trước (quan sát đã qua). Phương trình dự tính chi phí cũng có dạng tổng quát là $Y = A + bX$ như phương pháp cực đại, cực tiểu.

Từ phương trình $Y = A + bX$, với tập hợp n lần quan sát, ta được hai phương trình với hai ẩn như sau:

$$\begin{cases} \Sigma XY = A\Sigma X + b\Sigma X^2 & (1) \\ \Sigma Y = nA + b\Sigma X & (2) \end{cases}$$

Trong đó:

- X: Là biến số độc lập (mức hoạt động cơ sở).
- Y: Là biến số phụ thuộc (chi phí hỗn hợp).
- A và b: Là thông số cần xác định (với b là biến phí và A là định phí).
- Σ : Là ký hiệu tổng.

Sau khi đã xác định được các thông số A và b, ta thể hiện chi phí hỗn hợp theo phương trình tổng quát:

$$Y = A + bX$$

Thí dụ: Doanh nghiệp Anh Đào muốn viết phương trình của chi phí động lực. Phòng kế toán của doanh nghiệp đã tập hợp tài liệu dưới đây:

Tháng	Số giờ – máy hoạt động (1.000 giờ)	Chi phí động lực (1.000đ)
1	9	3.000
2	8	2.500
3	9	2.900
4	10	2.900
5	12	3.600
6	13	3.400
7	11	3.200
8	11	3.300
9	10	3.000
10	8	2.600
11	7	2.300
12	8	2.600
Cộng	116	35.300

Lập bảng tính:

Tháng	Số giờ – máy hoạt động (1.000 giờ) X	Chi phí động lực (1.000 đ) Y	X.Y	X ²
1	9	3.000	27.000	81
2	8	2.500	20.000	64
3	9	2.900	26.100	81
4	10	2.900	29.000	100
5	12	3.600	43.200	144
6	13	3.400	44.200	169
7	11	3.200	35.200	121
8	11	3.300	36.300	121
9	10	3.000	30.000	100
10	8	2.600	20.800	64
11	7	2.300	16.100	49
12	8	2.600	20.800	64
Cộng	116	35.300	348.700	1.158

- Thay số liệu vào phương trình (1) và (2), ta có:

$$(1) 348.700 = 116 A + 1.158 b$$

$$(2) 35.300 = 12 A + 116 b$$

- Nhân phương trình (1) với 12, phương trình (2) với 116, rồi lấy phương trình (1) trừ cho phương trình (2):

$$(1) \times 12, \text{ được: } 4.184.400 = 1.392 A + 13.896 b$$

$$(2) \times 116, \text{ được: } 4.094.800 = 1.392 A + 13.456 b$$

$$89.600 = 440 b$$

$$b = 89.600 : 440 = 203,65$$

- Thay giá trị của b vào phương trình (2), được:

$$35.300 = 12 A + 116 b = 12 A + (116 \times 203,65)$$

$$A = 23.623,4 : 12 = 973,05$$

- Vậy biến phí của 1.000 giờ – máy hoạt động là 203,65 ng.đ; định phí của chi phí động lực là 973,05 ng.đ/tháng. Phương trình của chi phí động lực là:

$$Y = 973,05 \text{ ng.đ} + 203.65 \text{ ng.đ } X$$

c. Phương pháp hồi quy bội

Phân tích hồi quy bội là một kỹ thuật nhằm khai triển một phương trình ước tính sử dụng nhiều biến số độc lập. Trong hoạt động kinh doanh có nhiều loại chi phí phụ thuộc vào nhiều hoạt động khác nhau: ví dụ như chi phí vận chuyển hàng hóa phụ thuộc cả vào trọng lượng của hàng hóa và vào quãng đường vận chuyển. Hoặc chi phí sản xuất chung phụ thuộc vào nhiều hoạt động khác nhau của doanh nghiệp. Hoặc chi phí sưởi ấm (ở các nước lạnh) phụ thuộc vào cả số giờ máy hoạt động và vào nhiệt độ bên ngoài...

Phương trình hồi quy bội có dạng tổng quát sau:

$$Y = A + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_nX_n$$

Trong đó:

Y - Biến số phụ thuộc cần dự đoán.

$X_1...X_n$ - Giá trị của các biến số độc lập có ảnh hưởng đến giá trị của Y.

$b_1...b_n$ - Là hệ số của các biến số độc lập

A - Phần cố định (như hồi quy đơn).

Thí dụ: Tại một doanh nghiệp sản xuất, đang trong quá trình xây dựng công thức dự đoán chi phí sản xuất chung để sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau. Qua nghiên cứu cho thấy các biến phí của chi phí sản xuất chung có mối liên hệ biến động theo:

phổ biến trong quá trình ước tính các số liệu. Các thông số nhận được phải thỏa mãn các tiêu chuẩn thống kê và có mức độ chính xác thích hợp. Có như vậy các kết quả ước tính mới có thể đáp ứng hữu hiệu trong phân tích dự báo hoạt động kinh doanh.

Ngày nay do sự phát triển của công nghệ vi tính và công nghệ sản xuất kinh doanh, việc áp dụng các phương pháp phân tích của toán học, thống kê càng cần thiết, vì chúng rất thích hợp và có hiệu quả cho công tác dự báo hoạt động kinh doanh ở doanh nghiệp.

d) Phương pháp đồ thị phân tán

Phương pháp đồ thị phân tán, đòi hỏi các tài liệu lịch sử đã thu nhập được giữa hoạt động sinh ra chi phí ở các mức độ khác nhau trong kỳ kinh doanh, sau đó biểu diễn chúng trên đồ thị, mục tiêu là tìm công thức dự đoán chi phí có dạng $Y = A + bX$.

Quá trình thực hiện phương pháp này gồm hai bước như sau:

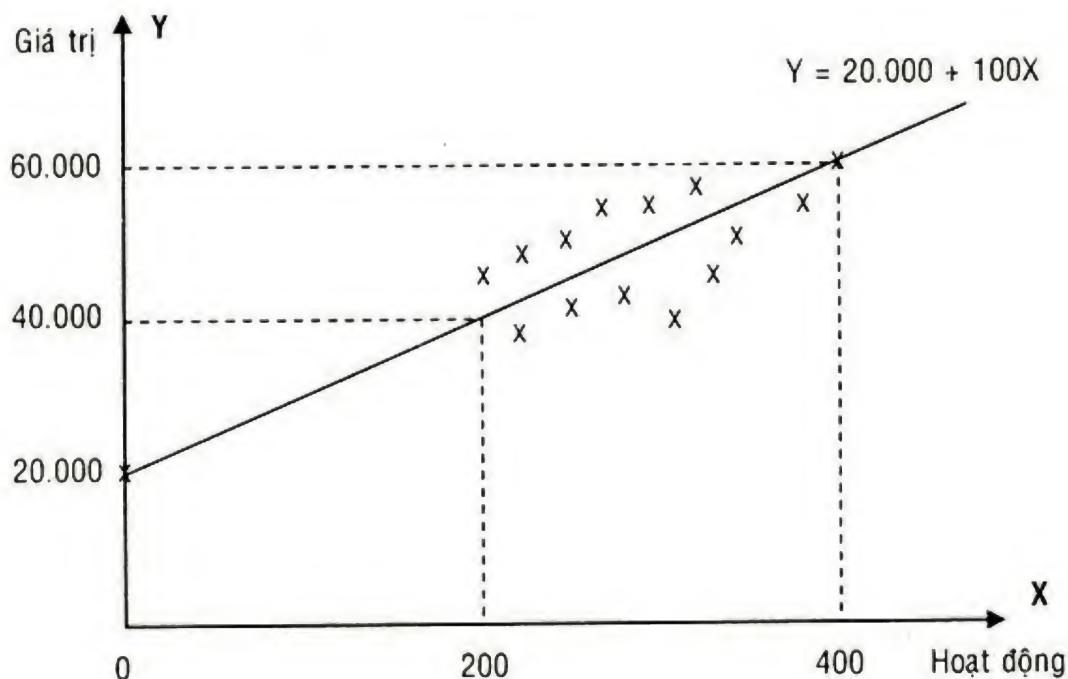
Bước 1. Vẽ trục tung biểu hiện giá trị và trục hoành biểu hiện mức hoạt động cơ sở, với số lần quan sát thực nghiệm thống kê, chấm các điểm biểu diễn mức hoạt động tương ứng với chi phí phát sinh lên đồ thị.

Bước 2. Kẻ một đường thẳng đi xuyên qua các điểm đã vẽ ở Bước 1. Đường này cắt trục tung tại điểm bằng định phí A. Biến phí đơn vị được tính theo công thức $b = \frac{Y - A}{X}$. Đường thẳng này chính là đường biểu diễn phương trình hồi quy có dạng:

$$Y = A + bX$$

Đồ thị biểu diễn tổng quát sau:

Đồ thị 2.6



Giả sử có một loại chi phí hỗn hợp Y được doanh nghiệp thống kê trong 12 tháng để đánh giá mối quan hệ giữa các hoạt động làm phát sinh chi phí. Thí dụ, ở tháng cao nhất có 400 đơn vị hoạt động và chi phí tương ứng là 60.000, giá trị của các tháng khác được chấm trên đồ thị. Đường thẳng đi xuyên qua các chấm và mức hoạt động cao nhất cắt trục tung ở điểm A = 20.000. Vậy giá trị b là:

$$b = \frac{Y - A}{X} = \frac{60.000 - 20.000}{400} = \frac{40.000}{400} = 100$$

Phương trình dự đoán $Y = 20.000 + 100X$

e) Ví dụ tổng hợp cho các phương pháp phân tích

Tại một doanh nghiệp khai thác than, đang nghiên cứu để xây dựng công thức dự đoán chi phí sản xuất kinh doanh thành định phí và biến phí, tài liệu về số tấn than khai thác và chi phí tương ứng qua 6 tháng được ghi lại như sau:

Tháng	Số tấn than (X)	Chi phí kinh doanh (Y) (tr.đ)	XY	X ²
1	80	250	20.000	6.400
②	⑥0	②10	12.600	3.600
3	70	230	16.100	4.900
4	85	260	22.100	7.225
5	90	270	24.300	8.100
⑥	①00	②90	29.000	10.000
	485	1.510	124.100	40.225

Yêu cầu:

1- Sử dụng các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp, phân tích và xác định công thức dự đoán chi phí kinh doanh.

Giải:

1a. Phương pháp cực đại, cực tiểu

$$\text{Biến phí 1 tấn (b)} = \frac{\text{Chênh lệch chi phí}}{\text{Chênh lệch hoạt động}} = \frac{290 - 210}{100 - 60} = \frac{80}{40} = 2 \text{ tr.đ/tấn}$$

- Định phí \Rightarrow cao nhất = $290 - (2 \times 100) = 90$ tr.đ/tháng

Tháng (a) \Rightarrow thấp nhất = $210 - (2 \times 60) = 90$ tr.đ/tháng

Công thức: $Y = 90 + 2X$

1b. Phương pháp bình phương bé nhất

Thay vào hệ phương trình:

$$\begin{cases} 124.100 = 485a + 40.225b & (1) \\ 1.510 = 6a + 485b & (2) \end{cases}$$

Dùng phương pháp thế tính hệ số a và b tính được:

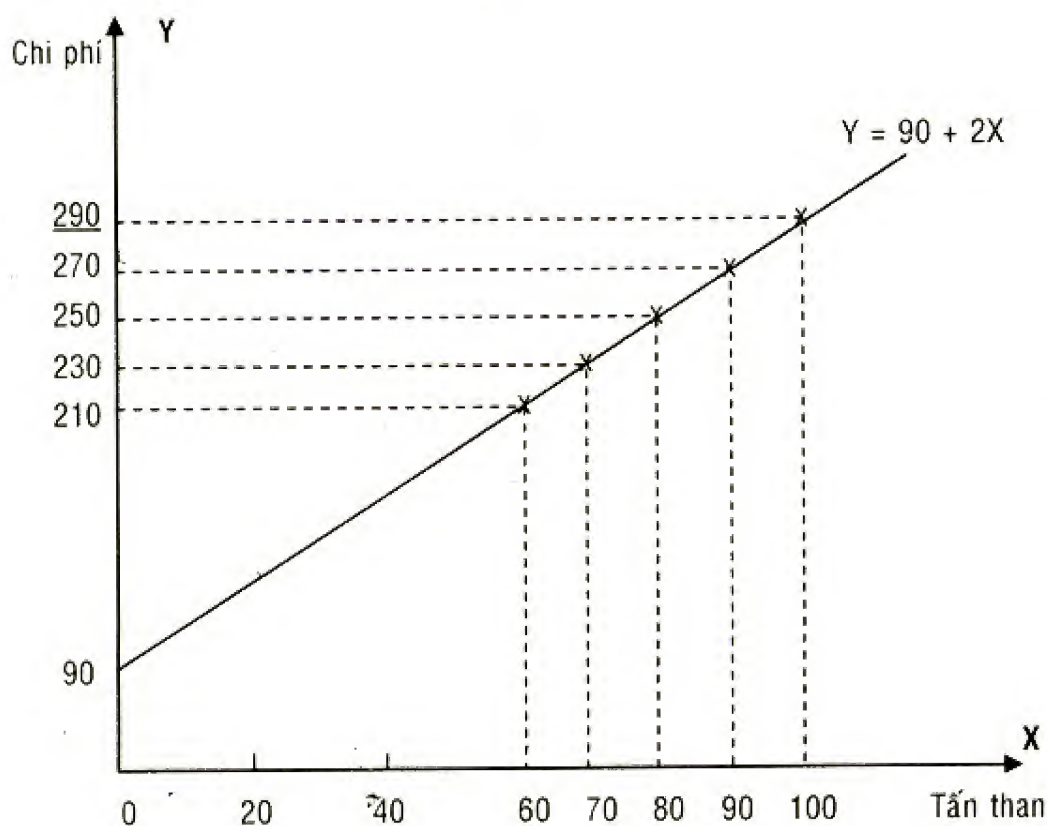
$$a = 90 \text{ tr.đ/tháng và } b = 2 \text{ tr.đ/tấn}$$

Công thức:

$$Y = 90 + 2X$$

1c. Phương pháp đồ thị phân tán

Đồ thị 2.7



Căn cứ đồ thị tính được a = 90 triệu đồng là định phí cho mỗi tháng

$$\text{Biến phí cho 1 tấn (a)} = \frac{210 - 90}{60} = \frac{120}{60} = 2 \text{ triệu đồng/tấn}$$

Công thức dự đoán:

$$Y = 90 + 2X$$

1d: Giả sử tháng sau doanh nghiệp dự kiến sản xuất 95 tấn than, ta có thể tính được tổng chi phí kinh doanh và chi phí cho mỗi tấn dự kiến như sau:

Tổng chi phí dự kiến:

$$Y = a + bx \Rightarrow Y = 90 + 2X \Rightarrow Y = 90 + 2 \times 95 = 280 \text{ tr.đ}$$

Chi phí 1 tấn:

$$Y = b + \frac{a}{X} \Rightarrow y = 2 + \frac{90}{X} \Rightarrow Y = 2 + \frac{90}{95} = 2,95 \text{ tr.đ}$$

2. Nhận xét và đánh giá

- Có được giá trị $a = 90$, $b = 2$ và công thức dự đoán của cả ba phương pháp như trên đều giống nhau chỉ là ngẫu nhiên mà thôi. Trong thực tế hiếm xảy ra như vậy, hay nói cách khác, thí dụ trên là một trường hợp đặc biệt.

- Phương pháp bình quân bé nhất tính toán phức tạp hơn, và cho ta công thức dự đoán chi phí chính xác hơn phương pháp cực đại, cực tiểu. Vì phương pháp này quan tâm đến tất cả số lần quan sát để tính toán, còn phương pháp cực đại, cực tiểu chỉ quan tâm đến hai điểm thôi.

- Phương pháp đồ thị phân tán biểu diễn khái quát công thức dự đoán chi phí trên đồ thị, qua đó cho thấy mối liên hệ nhân quả của hoạt động sinh ra chi phí. Nếu có nhiều quan điểm khác nhau về hoạt động căn cứ để phân tích chi phí hỗn hợp, thì việc biểu diễn chi phí trên đồ thị là cần thiết, qua đó cho phép ta chọn công thức dự đoán chính xác nhất.

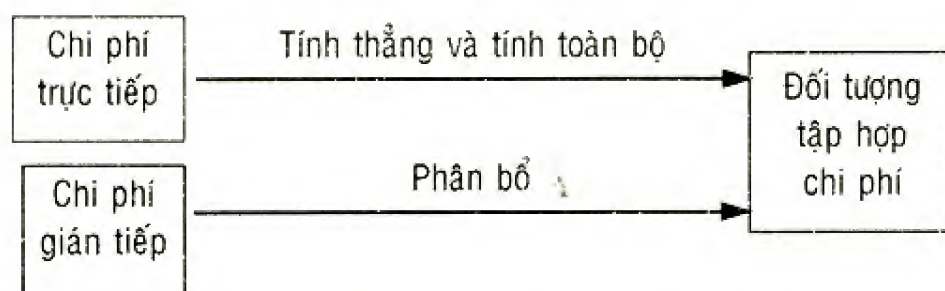
2.5. CÁC CÁCH PHÂN LOẠI KHÁC NHẦM MỤC ĐÍCH RA QUYẾT ĐỊNH

2.5.1. Chi phí trực tiếp – Chi phí gián tiếp

Chi phí trực tiếp của một đối tượng tập hợp chi phí, là những khoản chi phí có thể tính thẳng và tính toàn bộ cho đối tượng đó. Chi phí trực tiếp gắn liền với đối tượng tập hợp chi phí, phát sinh, tồn tại, phát triển và mất đi cùng với sự phát sinh, tồn tại, phát triển và mất đi của đối tượng tập hợp chi phí.

Chi phí gián tiếp của một đối tượng tập hợp chi phí là những khoản chi phí không thể tính thẳng toàn bộ cho đối tượng đó mà phải thực hiện phân bổ. Chi phí gián tiếp là những khoản chi phí gắn liền với các hoạt động phục vụ, hỗ trợ cho sự phát sinh, tồn tại và phát triển của nhiều đối tượng tập hợp chi phí, do đó không thể tính toàn bộ cho bất kỳ đối tượng tập hợp chi phí cá biệt nào.

Sơ đồ 2.2: Minh họa mối quan hệ giữa chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp với đối tượng tập hợp chi phí



Khái niệm chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp chỉ có tính tương đối vì chúng thay đổi tùy theo đối tượng tập hợp chi phí. Thí dụ, tiền lương của quản đốc phân xưởng là chi phí gián tiếp khi đối tượng tập hợp chi phí là sản phẩm, nhưng là chi phí trực tiếp khi đối tượng tập hợp chi phí là phân xưởng đó; chi phí phát sinh ở văn phòng công ty là chi phí gián tiếp khi đối tượng tập hợp chi phí là phân xưởng, nhưng là chi phí trực tiếp khi đối tượng tập hợp chi phí là công ty.

Trên góc độ của nhà quản trị thì chi phí trực tiếp thường mang tính có thể loại trừ được vì nó gắn liền với một đối tượng cụ thể; còn chi phí gián tiếp thì không thể loại trừ được vì chúng không gắn với một đối tượng cá biệt nào. Chi phí gián tiếp phát sinh để phục vụ cho ít nhất từ hai đối tượng trở lên, cho nên chúng vẫn tồn tại cho dù có một hay một vài đối tượng mà chúng phục vụ.

ngừng hoạt động. Thí dụ, một doanh nghiệp có bốn phân xưởng sản xuất, nếu một phân xưởng ngừng hoạt động thì cũng không làm giảm các khoản chi phí gián tiếp như lương bộ phận văn phòng, khấu hao nhà xưởng... nhưng các khoản chi phí trực tiếp của riêng phân xưởng đó thì không còn nữa.

2.5.2. Chi phí kiểm soát được - Chi phí không kiểm soát được

Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được là những khái niệm chi phí, phản ánh khả năng kiểm soát của nhà quản trị đối với những khoản chi phí phát sinh trong phạm vi trách nhiệm bản thân. Một khoản chi phí là chi phí kiểm soát được đối với một nhà quản trị nào đó, khi nhà quản trị đó có thể kiểm soát và tác động đến mức độ của khoản chi phí đó. Những chi phí mà nhà quản trị không thể tác động vào, được xếp vào loại chi phí không kiểm soát được đối với nhà quản trị đó. Tuy nhiên có nhiều khoản chi phí không hoàn toàn thuộc quyền kiểm soát của bất kỳ một cá nhân nào hết. Khi phân loại chi phí thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được, nhân viên kế toán quản trị thường chú trọng vào khả năng tác động đến khoản chi phí đó của nhà quản trị. Câu hỏi đặt ra không phải là “Ai kiểm soát khoản chi phí?” mà là “Ai ở vị trí có thể tác động đến khoản chi phí?”

Bảng 2.2 dưới đây liệt kê một số khoản mục chi phí, cùng với các phân loại thông thường chúng thành chi phí kiểm soát được hay chi phí không kiểm soát được.

**Bảng 2.2: Chi phí kiểm soát được và
chi phí không kiểm soát được**

Khoản mục chi phí	Nhà quản trị	Phân loại
Chi phí nguyên liệu sử dụng trong quá trình sản xuất sản phẩm ở nhà máy	Quản đốc phân xưởng	kiểm soát được (quản đốc phân xưởng có thể tiến hành một số quá trình kiểm soát số lượng nguyên liệu sử dụng, nhằm hạn chế lãng phí và sản phẩm hỏng).
Chi phí thực phẩm sử dụng trong nhà hàng	Quản lý nhà hàng	kiểm soát được (quản lý nhà hàng có thể tiến hành một số quá trình kiểm soát số lượng thực phẩm sử dụng, bằng cách lên lịch quá trình chế biến để đảm bảo rằng không có thực phẩm chế biến thừa và bị lãng phí).
Chi phí quảng cáo trên phạm vi cả nước của công ty cho thuê xe du lịch An Thái	Quản lý chi nhánh Tân Sơn Nhất của Công ty An Thái	không kiểm soát được
Chi phí các hoạt động kế toán và xử lý số liệu của Siêu thị Hoàn Cầu trên phạm vi cả nước	Quản lý chi nhánh siêu thị Hoàn Cầu ở quận 7 – TP HCM	không kiểm soát được

2.5.3. Chi phí thích hợp – chi phí không thích hợp

2.5.3.1. Chi phí thích hợp

Chi phí thích hợp là dòng tiền phát sinh trong tương lai do hệ quả trực tiếp từ một quyết định kinh doanh. Nói cách khác, chi phí thích hợp có những đặc điểm sau:

- **Chi phí trong tương lai** – Ra quyết định để cho thời điểm tương lai, không thể thay đổi những gì đã hoàn thành. Một khoản chi phí đã phát sinh trong quá khứ hoàn toàn không thích hợp cho một quyết định.

- **Dòng tiền** – Những khoản chi phí không phản ánh một sự chi thêm tiền không phải là chi phí thích hợp, thí dụ chi phí khấu hao của tài sản cố định đang sử dụng, các khoản chi phí chung dài hạn đang phân bổ theo thời gian...

- **Chi phí chênh lệch** – Là khoản tiền khác nhau của chi phí giữa hai phương án hành động. Mức tăng về chi phí của phương án này so với phương án khác gọi là **chi phí gia tăng**. Chi phí chênh lệch hay chi phí gia tăng hiện diện trong rất nhiều quyết định kinh doanh. Chi phí phát sinh thêm ở một công ty du lịch do đặt thêm chi nhánh mới ở Quận 7 là chi phí gia tăng của quyết định mở thêm chi nhánh. Chênh lệch về tổng chi phí phát sinh ở công ty du lịch đó, giữa hai phương án có và không có chi nhánh mới, là chi phí chênh lệch của quyết định đặt thêm chi nhánh mới.

Một dạng đặc biệt của chi phí chênh lệch là **chi phí biên**, là chi phí tăng thêm khi sản xuất thêm 1 sản phẩm. Chi phí phải chi thêm khi sản xuất thêm một máy tính xách tay tính năng cao ở công ty máy tính Comet, là chi phí biên của quá trình sản xuất máy tính xách tay.

Bảng 2.3 dưới đây cho thấy chi phí biên thay đổi như thế nào theo những lượng sản xuất khác nhau.

Bảng 2.3: Chi phí biên của quá trình sản xuất máy tính xách tay ở công ty máy tính Comet

Lượng Laptop sản xuất	Tổng chi phí sản xuất Laptop	Chi phí biên (tr.đ)
1 20 tr.đ	Chênh lệch 19 tr.đ \Rightarrow CP biên của máy 2 là 19 tr.đ	
2 39 tr.đ		
10 180 tr.đ	Chênh lệch 16,9 tr.đ \Rightarrow CP biên của máy 11 là 16,9 tr.đ	
11 196,9 tr.đ		
100 150 tr.đ	Chênh lệch 9,95 tr.đ \Rightarrow CP biên của máy thứ 101 là 9,95 tr.đ	
101 159,95 tr.đ		

Chi phí biên của những lượng sản xuất khác nhau thường khác nhau do tính hiệu quả của quá trình sản xuất. Ở Công ty Comet, chi phí sản xuất biên của một máy tính xách tay giảm khi lượng sản xuất tăng. Hiệu quả sản xuất càng cao khi lượng sản xuất càng lớn.

Điều quan trọng là cần phân biệt giữa chi phí biên với chi phí bình quân. Trong thí dụ trên, **chi phí sản xuất biên** của máy tính xách tay thứ 2 là 19 tr.đ. Tuy nhiên **CPSX bình quân** của một máy là 39 tr.đ chia cho 2 máy là 19,5 tr.đ. Tương tự, chi phí sản xuất biên của máy thứ 11 là 16,9 tr.đ nhưng chi phí sản xuất bình quân/máy khi sản xuất 11 máy là 17,9 tr.đ (196,9 tr.đ: 11 máy), v.v.... Tóm lại, **chi phí sản xuất biên là chi phí phát sinh thêm khi sản xuất thêm 1 sản phẩm**. Chi phí sản xuất bình quân của 1 sản phẩm bằng tổng chi phí, dù lượng sản xuất là bao nhiêu, chia cho lượng sản phẩm sản xuất. Chi phí biên và chi phí bình quân xuất hiện trong nhiều tình huống kinh tế. Hiệu trưởng trường Đại học muốn biết chi phí biên của việc đào tạo thêm một tiến sĩ, giám đốc công

ty Toyota muốn biết chi phí biên của việc sản xuất thêm một chiếc xe Toyota, giám đốc một công ty vận tải lại muốn biết chi phí bình quân 1 km quãng đường của lộ trình từ Tp.HCM đến Huế.

2.5.3.2. Chi phí không thích hợp

Chi phí không thích hợp là loại chi phí có thể bỏ qua khi xem xét chọn lựa phương án hành động. Chi phí không thích hợp gồm:

- **Chi phí chìm** là chi phí đã phát sinh trong quá khứ. Do đó, chi phí chìm không ảnh hưởng gì đến các chi phí trong tương lai, và không thể bị thay đổi vì bất kỳ hành động nào trong hiện tại hay trong tương lai. Thí dụ, chi phí sản xuất của thành phẩm tồn kho hay chi phí mua sắm thiết bị. Dù thiết bị hay hàng tồn kho hiện nay vô dụng, chi phí để có chúng cũng không thể bị thay đổi vì bất kỳ hành động nào trước mắt hay sau này. Do vậy, chi phí chìm không thích hợp cho quyết định trong tương lai.

Hãy xét một thí dụ khác. Giả sử bộ phận thiết kế của một công ty tư vấn thiết kế xây dựng mua một máy vi tính để bàn để làm các công việc thiết kế theo yêu cầu của khách hàng. Một năm trôi qua, thời hạn bảo hành máy vi tính đã hết, chiếc máy trở chứng, thường xuyên bị treo. Sau khi tìm hiểu, bộ phận thiết kế phát hiện ra rằng loại máy vi tính đang sử dụng rất nhạy cảm với độ ẩm và nhiệt độ. Bộ phận thiết kế làm việc trong một tòa nhà cũ, ẩm ướt và không có máy điều hòa nhiệt độ. Do điều kiện môi trường như vậy nên máy vi tính làm việc lúc được lúc không, chi phí sửa chữa cao và nhân viên thì ngán ngẩm. Trưởng bộ phận yêu cầu Ban Giám đốc bỏ chiếc máy đi, động viên nhân viên thiết kế quay lại cách làm thủ công trước đây. Giám đốc công ty đã từ chối với lý do “chúng ta không thể bỏ chiếc máy vi tính, chúng ta đã phải chi 20 tr.đ cho nó”.

Thí dụ này minh họa cho sự quan tâm không đúng đến chi phí chìm. Số tiền 20 tr.đ là chi phí chìm. Không một quyết định nào cho tương lai liên quan với máy vì tính có thể có ảnh hưởng đến khoản chi phí này. Các quyết định cho tương lai phải dựa vào các chi phí tương lai, thí dụ như chi phí sửa chữa hay chi phí nâng cấp tòa nhà, trang bị máy điều hòa nhiệt độ.

- **Chi phí đã cam kết** là một dòng chi tiền sẽ phải chi trong tương lai, dù quyết định như thế nào về phương án hành động. Chi phí đã cam kết tồn tại vì các hợp đồng đã ký và đã được thực hiện ở doanh nghiệp, không thể rút ra được.

- **Chi phí danh nghĩa** là chi phí kế toán có tính giả định để phản ánh việc sử dụng một lợi ích mà thực tế chưa chi tiền. Thí dụ, chi phí thuê danh nghĩa phản ánh số tiền tính cho một công ty con của một tổ chức, về việc sử dụng phòng nghỉ thuộc quyền sở hữu của tổ chức đó.

- **Định phí** nói chung là chi phí không thích hợp đối với một quyết định. Tuy nhiên, khi một quyết định dẫn đến việc tăng thêm hoạt động hay giảm bớt quy mô hoạt động, hoặc đóng cửa hoạt động hoàn toàn, thì phần định phí phụ thuộc trực tiếp với hoạt động gia tăng hay hoạt động giảm/đóng cửa là chi phí thích hợp.

Thí dụ: Một công ty đang chế tạo một chiếc máy theo đơn đặt hàng của khách thì khách hàng này bị phá sản, không có hy vọng gì khách hàng sẽ lấy máy hay thu được tiền. Chi phí sản xuất phát sinh tính đến ngày nghe tin khách hàng bị phá sản là 500tr.đ, số tiền đã nhận ứng trước của khách hàng là 150 tr.đ. Phòng kinh doanh đã tìm ra một công ty khác chịu mua chiếc máy đó với giá 340 tr.đ khi máy hoàn tất. Để hoàn tất công việc cần thêm các khoản chi phí sau:

(a) Nguyên liệu: Nguyên liệu đã mua với giá 60 tr.đ. Số nguyên liệu này nếu không dùng để chế tạo chiếc máy này thì không dùng được vào việc gì khác, và chỉ có thể bán phế liệu với giá 20 tr.đ

(b) Chi phí nhân công cần thêm là 80 tr.đ. Lao động đang thiếu, do đó nếu không tiếp tục chế tạo máy thì số lao động đó sẽ được chuyển qua làm công việc khác. Công việc này sẽ mang lại 300 tr.đ doanh thu, với chi phí trực tiếp là 120 tr.đ và định phí sản xuất chung phân bổ 80 tr.đ.

(c) Chi phí tư vấn là 40 tr.đ. Nếu không tiếp tục chế tạo chiếc máy đó, hợp đồng tư vấn sẽ được hủy bỏ với phí bồi thường 15 tr.đ.

Từ những thông tin chi phí trên, công ty xác định các khoản chi phí thích hợp và không thích hợp cho quyết định tiếp tục chế tạo máy để bán cho công ty mới, như sau:

(a) Chi phí và doanh thu đã phát sinh từ trước đều không thích hợp, do vậy các khoản chi phí 500 tr.đ và doanh thu 150tr.đ đều có thể bỏ qua, không cần xét đến.

(b) Tương tự, chi phí đã chi cho nguyên liệu là không thích hợp. Khoản thích hợp có ảnh hưởng đến quyết định này là doanh thu 20 tr.đ từ bán phế liệu sẽ bị mất nếu chọn quyết định này.

	<i>DVT: tr.đ</i>
Chi phí nhân công trả thêm để hoàn tất công việc	80
Mức đóng góp bị mất (300 tr.đ – 120 tr.đ)	<u>180</u>
Chi phí thích hợp về nhân công	260

(c) Chi phí gia tăng về tư vấn để hoàn tất công việc là chênh lệch giữa chi phí cần chi thêm với chi phí bồi thường hủy hợp đồng (40 tr.đ – 15 tr.đ = 25 tr.đ)

(d) Định phí sản xuất chung phân bổ là một khoản chi phí kế toán danh nghĩa có thể bỏ qua.

(e) Tóm lại, chi phí thích hợp của quyết định tiếp tục chế tạo máy để bán cho công ty mới gồm

Bảng 2.4: Chi phí thích hợp của quyết định

ĐVT: tr.đ		
Hạng mục	Số tiền	Số tiền
Doanh thu máy nếu tiếp tục chế tạo		340
Chi phí thích hợp		
Nguyên liệu: Giá trị phế liệu	20	
Nhân công: Chi phí trả thêm	80	
Mức đóng góp bị mất	180	
Chi phí tư vấn gia tăng	<u>25</u>	<u>305</u>
Lợi nhuận tăng thêm của quyết định tiếp tục chế tạo máy		35

2.5.4. Chi phí cơ hội

Trong kinh doanh, mọi khoản mục chi phí phát sinh đều được phản ánh và theo dõi trên sổ sách kế toán. Nhưng có một loại chi phí hoàn toàn không được phản ánh trên sổ sách kế toán tuy rất quan trọng, phải xem xét, cân nhắc mỗi khi doanh nghiệp cần lựa chọn phương án kinh doanh. Đó là chi phí cơ hội.

Chi phí cơ hội là giá trị của lợi ích lớn nhất chịu hy sinh do chọn phương án này thay vì phương án tốt nhất kế cận. Một thí dụ đơn giản, nếu được chọn giữa thịt bò với cá cho bữa ăn trưa, chi phí cơ hội của việc ăn thịt bò là sự hy sinh cảm giác thích thú của việc ăn cá. Thí dụ khác, giả sử một doanh nghiệp có một vị trí kinh doanh tốt đẹp, hàng năm thu lãi khoảng 850 tr.đ. Lại giả sử có một doanh nghiệp khác đề nghị thuê vị trí đó với giá 480 tr.đ một năm. Như vậy, nếu xét cả chi phí cơ hội thì rõ ràng doanh nghiệp này chỉ còn lãi 370 tr.đ (850 tr.đ – 480

tr.đ). Nếu doanh nghiệp có một vị trí khác để kinh doanh và cho thuê vị trí hiện tại thì doanh nghiệp đương nhiên thu được khoản tiền cho thuê 480tr.đ này. Tuy nhiên, do chưa thể cho thuê vị trí hiện tại và vẫn phải tiếp tục kinh doanh ở đây, nên doanh nghiệp coi như bị thất thu khoản tiền cho thuê 480 tr.đ / năm.

Nhiều nghiên cứu hành vi của các nhà kinh tế đã cho thấy xu hướng bỏ qua hay coi nhẹ tầm quan trọng của chi phí cơ hội của nhiều người. Thí dụ, khi hỏi những người được điều tra có sẵn sàng bỏ ra 2 tr.đ để mua cặp vé xem trận chung kết bóng đá quốc gia hay không, hầu hết trả lời không. Tuy nhiên, cũng nhiều người trong những người đó nói rằng họ sẽ không bán cặp vé để được 2 tr.đ nếu được cho không cặp vé đó. Những người này không muốn chi 2 tr.đ để mua vé, nhưng lại sẵn sàng chấp nhận chi phí cơ hội 2 tr.đ để đi xem trận bóng đá hơn là bán vé đi. Trong cả hai trường hợp, đôi bạn nào đi xem trận bóng đá cũng 'nghèo hơn' đôi bạn không đi xem 2 tr.đ. Bỏ qua hay xem nhẹ tầm quan trọng của chi phí cơ hội có thể dẫn đến các quyết định không phù hợp hay sai lầm.

Chi phí cơ hội không chỉ được dùng để so sánh lợi ích về mặt kinh tế, mà còn được dùng để đánh giá quan hệ chi phí – lợi ích phi tài chính của những lựa chọn. Lúc này, chi phí cơ hội được thể hiện bằng đơn vị phi tiền tệ.

Thí dụ, Hãy xem trường hợp của một nhân viên muốn đi học đại học với hy vọng sau khi ra trường có thể kiếm được một việc làm ưng ý hơn. Nếu đi học, anh sẽ phải chi 10 tr.đ cho một năm chi phí ăn học ở một trường Đại học tư, cho 4 năm học đại học, tổng chi phí nói chung sẽ trên 40 tr.đ. Khi quyết định đi học, ngoài số tiền cần tiêu tốn cho việc ăn học, anh ta còn phải nghĩ đến khoản thu nhập có được nếu vẫn tiếp tục đi làm. Nếu thu nhập của anh hiện nay là 12 tr.đ / năm thì anh ta sẽ mất khoảng 48 tr.đ

(12 tr.đ / năm x 4 năm) nếu anh quyết định đi học. Nói cách khác, chi phí cơ hội của quyết định đi học là 88 tr.đ, còn chi phí cơ hội của quyết định không đi học là 0 đồng.

Tuy nhiên, khi so sánh giữa chi phí cơ hội của quyết định đi học với lợi ích phi tài chính, là kiến thức và sự thăng tiến trong tương lai, có giá trị vô hình rất lớn, thì sẽ thấy rằng quyết định này xứng đáng hơn quyết định không đi học, dù quyết định không đi học có chi phí cơ hội là 0 đồng.

2.5.5. Thí dụ tổng hợp về cách vận dụng các khái niệm chi phí vào quá trình ra quyết định của nhà quản trị.

Doanh nghiệp may mặc Thời Trang đang bị tồn 5.000 áo may sẵn không tiêu thụ được. Chi phí sản xuất của số áo này là 30 tr.đ. Một công ty bán buôn đã đề nghị mua số áo đó với giá 20 tr.đ. Giám đốc doanh nghiệp cho rằng thà bỏ số áo đó còn hơn bán lỗ 10 tr.đ (chi phí sản xuất 30 tr.đ nhưng chỉ bán được 20 tr.đ).

Trong trường hợp này, doanh nghiệp Thời trang có hai phương án hành động:

(1) Bỏ số áo tồn kho.

(2) Bán rẻ chúng cho công ty bán buôn theo lời công ty này đề nghị.

Phương án (1) không mang lại một khoản thu nào nên doanh nghiệp chọn phương án (2), không có chi phí cơ hội. Chi phí sản xuất 30tr.đ là một khoản chi phí chìm, vì khoản chi phí này đã phát sinh và sẽ nguyên vẹn như vậy dù doanh nghiệp chọn phương án nào. Thật vậy, nếu chọn phương án (1), doanh nghiệp bị lỗ toàn bộ chi phí sản xuất 30 tr.đ, nhưng, nếu chọn phương án (2), bán số áo tồn kho cho công ty bán buôn, doanh nghiệp chỉ bị lỗ 10 tr.đ. Như vậy, tối ưu nhất là doanh nghiệp nên chọn phương án (2), nhận lời đề nghị của công ty bán buôn, nếu ngoài lời đề nghị này không còn phương án nào khác.

Giả sử có một công ty bán buôn khác đề nghị doanh nghiệp Thời Trang nhuộm lại màu áo thì họ sẽ mua hết với giá 32 tr.đ. Chi phí nhuộm ước tính là 4 tr.đ. Như vậy, doanh nghiệp Thời Trang có thêm một phương án để chọn: (3) nhuộm số áo tồn rồi bán. Ở trên, doanh nghiệp đã chọn phương án (2) nên bây giờ doanh nghiệp chỉ cần so sánh các khoản thu và chi chênh lệch giữa phương án (3) với phương án (2):

Doanh thu chênh lệch	(32 tr.đ – 20 tr.đ)	12 tr.đ
Chi phí chênh lệch	(4 tr.đ – 0 tr.đ)	<u>4 tr.đ</u>
Lợi nhuận chênh lệch		8 tr.đ

Kết quả này có nghĩa là nếu doanh nghiệp Thời Trang chọn phương án (3), doanh nghiệp sẽ giảm lỗ 8 tr.đ nữa. Nghĩa là, khi doanh nghiệp chọn phương án (2), doanh nghiệp bị lỗ 10 tr.đ, nhưng nếu chọn phương án (3), doanh nghiệp sẽ chỉ bị lỗ 2tr.đ thôi.

TÓM TẮT CHƯƠNG 2

Chi phí có thể được hiểu là giá trị của một nguồn lực bị tiêu dùng trong hoạt động sản xuất kinh doanh của tổ chức để đạt được một mục đích nào đó. Bản chất của chi phí là phải mất đi để đổi lấy một kết quả. Kế toán quản trị có nhiều cách phân loại chi phí khác nhau như: Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động, phân loại chi phí theo mối quan hệ xác định kết quả kinh doanh, phân loại chi phí theo dạng thức của chi phí, và các cách phân loại khác nhằm mục đích ra quyết định. Tuy nhiên, để cung cấp thông tin cho việc ra quyết định, kế toán quản trị chủ yếu sử dụng phân loại chi phí theo dạng thức của chi phí và các cách phân loại khác nhằm mục đích ra quyết định. Trường hợp phân loại chi phí theo dạng thức chi phí thì chi phí được chia thành biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp. Chi phí hỗn hợp là loại chi phí mà bản thân nó gồm cả các yếu tố biến phí lẫn định phí. Để kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí hỗn hợp, kế toán quản trị phân tích chi phí hỗn hợp nhằm tách riêng các yếu tố định phí với các yếu tố biến phí. Các phương pháp thường được KTQT sử dụng để tách chi phí hỗn hợp là:

- Phương pháp cực đại – cực tiểu
- Phương pháp bình phương bé nhất
- Phương pháp hồi quy bội
- Phương pháp đồ thị phân tán

BÀI TẬP CHƯƠNG 2

Bài 1:

Giám đốc công ty thương mại Phát triển cho rằng: “Muốn cạnh tranh hiệu quả trên thị trường, cần thiết kế hệ thống thông tin tốt hơn. Nghĩa là, các thông tin có được về chi phí kinh doanh trước hết phải được chia thành định phí và biến phí, và phải được sử dụng trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo dạng số dư đảm phí”. Trước yêu cầu của giám đốc, phòng kế toán đã cung cấp các tài liệu sau:

KHOẢN MỤC CHI PHÍ	Loại chi phí	Phương pháp tính
1. Giá vốn hàng bán	Biến phí	14.000 đ / sp
2. Hoa hồng bán hàng	Biến phí	15% doanh thu
3. Chi phí quảng cáo	Định phí	25.000.000 đ / tháng
4. Lương NVQL	Định phí	20.000.000 đ / tháng
5. Chi phí khấu hao TSCĐ	Định phí	8.000.000 đ / tháng
6. Chi phí dịch vụ mua ngoài	Hỗn hợp	?

Phòng kế toán cho rằng chi phí dịch vụ mua ngoài gồm chi phí vận chuyển, điện, nước, thuê MMTB... là chi phí hỗn hợp. Có số liệu thống kê qua 6 tháng về chi phí và lượng bán ở công ty như sau:

Tháng	Lượng bán (sp)	Chi phí dịch vụ mua ngoài (ng.đ)
1	4.000	15.000
2	5.000	17.000
3	6.500	19.400
4	8.000	21.800
5	7.000	20.000
6	5.500	18.200

Yêu cầu:

1. Viết phương trình chi phí dịch vụ mua ngoài theo phương pháp cực đại – cực tiểu

2. Giả sử công ty dự kiến trong tháng 7 sẽ bán được 7.500 sản phẩm với giá 32.000đ/sp. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo dạng số dư đảm phí.

Bài giải

1. Xây dựng công thức dự đoán chi phí dịch vụ thuê ngoài theo phương pháp cực – đại cực – tiểu

	Khối lượng bán (sp)	Tổng chi phí dịch vụ thuê ngoài / tháng (1.000 đ)
Mức cao nhất	8.000	21.800
Mức thấp nhất	<u>4.000</u>	<u>15.000</u>
Chênh lệch	4.000	6.800

Biến phí dịch vụ mua ngoài một sản phẩm	$\frac{6.800 \text{ ng.đ}}{4.000 \text{ sp}} = 1,70 \text{ ng.đ/sp}$
Định phí của dịch vụ thuê ngoài mỗi tháng	$= 21.800 \text{ ng.đ} - (8.000 \text{ sp} \times 1,70 \text{ ng.đ/sp})$ $= 21.800 \text{ ng.đ} - 13.600 \text{ ng.đ} = 8.200 \text{ ng.đ}$

Công thức dự đoán chi phí dịch vụ mua ngoài của công ty là:

$$Y = 8.200 + 1,7x$$

Trong đó:

Y: Là tổng chi phí dự kiến dịch vụ mua ngoài

X: Là khối lượng sản phẩm tiêu thụ dự kiến

$$A = 8.200\text{ng.đ:}$$

Là tổng định phí dịch vụ mua ngoài / tháng

$$B = 1,7\text{ng.đ:}$$

Là biến phí dịch vụ mua ngoài tính cho 1 sản phẩm tiêu thụ.

2. Lập báo cáo kết quả kinh doanh của 7.500 sản phẩm dự kiến tiêu thụ.

Doanh thu 7.500 sản phẩm x 32 ng.đ 240.000

(-) *Biến phí hàng bán*

Giá vốn hàng bán (7.500sp x 14ng.đ/sp) 105.000

Hoa hồng hàng bán (240.000ng.đ x 15%) 36.000

Dịch vụ mua ngoài (7.500sp x 1,7ng.đ/sp) 12.750

Cộng biến phí hàng bán 153.750

Số dư đảm phí 86.250

(-) *Các định phí hoạt động*

Lương quản lý chung 20.000

Chi phí khấu hao TSCĐ 8.000

Chi phí quảng cáo 25.000

Chi phí dịch vụ mua ngoài 8.200

Cộng định phí hoạt động 61.200

Lãi thuần 25.050

Bài 2:

Khách sạn Bình Minh có tất cả 200 phòng. Vào mùa du lịch, bình quân mỗi ngày có 80% số phòng được thuê. Ở mức này, chi phí hoạt động bình quân là 101.250 đ/phòng/ ngày. Mùa du lịch thường kéo dài trong một tháng (30 ngày). Vào tháng thấp nhất trong năm tỷ lệ phòng được thuê chỉ đạt 50%. Tổng chi phí hoạt động của tháng thấp nhất là 360.000 ng.đ.

Yêu cầu:

1. Tính biến phí hoạt động mỗi phòng / ngày.
2. Tính tổng định phí hoạt động hàng tháng
3. Viết phương trình chi phí. Nếu tháng sau, khách sạn dự kiến số phòng được thuê là 65% thì chi phí dự kiến sẽ bằng bao nhiêu.
4. Tính chi phí hoạt động bình quân cho mỗi phòng / ngày ở các mức hoạt động đạt 80%, 65% và 50% số phòng. Giải thích nguyên nhân biến động chi phí hoạt động bình quân, được xác định ở 3 mức trên.

Bài giải

1. Tính biến phí hoạt động mỗi phòng / ngày.

Áp dụng phương pháp cực đại, cực tiểu ta có:

	Số phòng được thuê	Tổng chi phí/tháng
Mức cao nhất	160	486.000 ng.đ ⁽¹⁾
Mức thấp nhất	100 ⁽²⁾	360.000 ng.đ
Biến động	60	126.000 ng.đ

(1) $486.000.000đ = 200 \times 80\% \times 30 \text{ ngày} \times 101.250 \text{ đ/ ngày/phòng}$

(2) $100 \text{ phòng} = 200 \times 50\%$

$$\text{Biến phí/tháng} = \frac{126.000}{60} = 2.100 \text{ ng.đ}$$

Biến phí phòng/ngày = 2.100 ng.đ : 30 ngày = 70 ng.đ.

2. Tính định phí / tháng

Tổng định phí = Tổng chi phí – Tổng biến phí

Cao nhất = 486.000 – (160 x 30 x 70) = 150.000 ng.đ

Thấp nhất = 360.000 – (100 x 30 x 70) = 150.000 ng.đ

3. Xây dựng công thức

Tổng chi phí hoạt động

= 150.000 + 70 x Mức hoạt động dự kiến

= 150.000 + 70 x (200 x 65%) x 30 ngày = 423.000ng.đ

Nếu khách sạn dự kiến tháng sau có 65% số phòng được thuê thì chi phí dự kiến là 423.000 ng.đ.

4. Xác định chi phí hoạt động bình quân phòng/ngày ở các mức độ hoạt động.

- Mức hoạt động 80% là 101.250 đ/phòng/ngày

- Mức hoạt động 65% là:

Biến phí 70.000đ

Định phí 38.462đ^(a)

Chi phí cho mỗi phòng/ngày 108.462đ

(a): 38,462 = 150.000: (200 x 65% x 30 ngày)

- Mức hoạt động 50% là:

Biến phí 70.000đ

Định phí 50.000đ^(b)

Chi phí cho mỗi phòng/ngày 120.000đ

(b): 50 = 150.000: (200 x 50% x 30 ngày)

Nguyên nhân biến động chi phí cho mỗi phòng/ngày do khi mức độ hoạt động tăng lên, chi phí cho mỗi phòng giảm xuống, do định phí phân bổ cho mỗi phòng thấp hơn.

Bài 3:

Cửa hàng “Thư Giãn” chuyên bán sách cũ và đĩa nhạc và có một quầy cà phê để bán cà phê và bánh ngọt cho khách. Khách đến cửa hàng để mua cà phê và bánh để nhấm nháp trong khi họ đi xem các quầy sách và đĩa.

Các khoản mục chi phí phát sinh hàng tháng của cửa hàng được trình bày trên bảng dưới đây. Hãy xác định từng khoản mục chi phí đó là biến phí, định phí, chi phí cơ hội, chi phí chìm hay chi phí chênh lệch:

Khoản mục chi phí	Biến phí	Định phí	Chi phí cơ hội	Chi phí chìm	CP chênh lệch
1. Mua đĩa CD để bán lại. Đơn giá 4.000 đ/đĩa. Tổng giá trị đĩa CD mua nhập kho trong tháng là 3.600.000 đ					
2. Mua sách để bán, đơn giá 19.000 đ/ quyển. Tổng giá trị sách mua trong tháng là 27.000.000 đ					
3. Chi phí thuê thiết bị hàng tháng là 22.000.000 đ					
4. Chi phí bảo hiểm cửa hàng hàng tháng là 1.200.000 đ					
5. Chi phí dịch vụ internet cung cấp miễn phí cho khách hàng là 1.000.000 đ/tháng					
6. Chi phí khấu hao văn phòng là 4.000.000 đ/tháng					
7. Chi phí cà phê và bánh ngọt bán hàng tháng là 22.000.000 đ/tháng					

Khoản mục chi phí	Biến phí	Định phí	Chi phí cơ hội	Chi phí chìm	CP chênh lệch
8. Chủ cửa hàng đang xem xét việc đóng cửa quầy cà phê để sử dụng mặt bằng đó mở rộng quầy bán đĩa CD. Hiện nay quầy cà phê mang lại 12.000.000 đ lợi nhuận hàng tháng. Khoản 12.000.000 đ này là loại chi phí gì?					
9. Chủ cửa hàng đang bối rối giữa việc đóng cửa quầy cà phê với việc tiếp tục kinh doanh, vì năm ngoái ông ta mới mua một chiếc máy pha cà phê espresso trị giá 20.000.000đ. Chủ cửa hàng tin rằng rất khó bán được chiếc máy. Hãy phân loại chi phí chiếc máy pha cà phê espresso.					
10. Chủ cửa hàng đăng ký mua 10 tạp chí cho khách hàng đọc khi ngồi uống cà phê. Chi phí mua số tạp chí này là 3.000.000 đ/năm					
11. Chủ cửa hàng ước tính chênh lệch về chi phí giữa việc đóng quầy cà phê, với sử dụng mặt bằng đó để bán đĩa là 4.000.000 đ. Hãy phân loại khoản 4.000.000đ này					
12. Chi phí điện nước của cửa hàng hàng tháng là 2.500.000 đ/tháng.					

Bài 4:

Hãy xác định từng khoản mục chi phí liệt kê trong bảng dưới đây là loại chi phí bán hàng, chi phí quản lý, chi phí sản phẩm, biến phí hay định phí. Một khoản mục chi phí có thể là nhiều loại.

Khoản mục chi phí	Chi phí bán hàng	Chi phí quản lý	Chi phí sản phẩm	Biến phí	Định phí
1. Chi phí trả lãi vay dài hạn					
2. Hoa hồng trả cho người bán hàng về số sản phẩm đã bán					
3. Chi phí bảo hiểm của hàng					
4. Chi phí chuyên chở hàng bán giao cho khách					
5. Chi phí khấu hao thiết bị					
6. Chi phí điện sử dụng ở cửa hàng					
7. Chi phí lương của cán bộ quản lý cao cấp					
8. Chi phí thuê bao đường dây điện thoại để nhận đơn đặt hàng của khách trên trang Amazon.com. Chi phí được tính căn cứ trên lượng thời gian sử dụng					

Bài 5:

Đối với từng khoản mục chi phí dưới đây, hãy xác định là chi phí trực tiếp hay gián tiếp của phòng bảo trì thiết bị. Đồng thời cũng xác định trưởng phòng bảo trì thiết bị có kiểm soát được chi phí đó hay không:

Khoản mục chi phí	Chi phí trực tiếp	Chi phí gián tiếp	Chi phí có thể kiểm soát được	Chi phí không thể kiểm soát được
1. Chi phí tiền lương của quản đốc phân xưởng				
2. Chi phí thuế tài sản phân bổ cho phòng bảo trì				
3. Chi phí điện sử dụng ở phòng bảo trì				
4. Chi phí khấu hao phần diện tích sử dụng bởi phòng bảo trì				
5. Chi phí thời gian ngừng việc của nhân viên phòng bảo trì				

Chương 3

PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN (CVP)

MỤC TIÊU CHƯƠNG 3

- ⌘ Nhận thức được mục đích, tác dụng, ý nghĩa của việc phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận.
 - ⌘ Biết được các khái niệm cơ bản được sử dụng cho việc phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận.
 - ⌘ Biết phân tích mối quan hệ giữa ba đại lượng chi phí, khối lượng, lợi nhuận.
 - ⌘ Có thể ứng dụng việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng, lợi nhuận để cung cấp thông tin cho việc ra quyết định.
 - ⌘ Biết được phương pháp phân tích điểm hòa vốn và những ứng dụng của việc phân tích điểm hòa vốn
-

3.1. KHÁI NIỆM CƠ BẢN CỦA MỐI QUAN HỆ CVP

Để nghiên cứu vấn đề này, ta sử dụng thí dụ dưới đây:

Thí dụ 1: Doanh nghiệp Hoa Mai chỉ sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm duy nhất X. Số liệu chi phí và thu nhập trong một tháng hoạt động bình thường của doanh nghiệp như sau:

- Lượng bán	4.000 sản phẩm
- Biến phí đơn vị	15.000 đ
- Định phí hoạt động	300.000 ng.đ / tháng
- Đơn giá bán	25.000 đ

**Bảng 3.1: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
theo phương pháp trực tiếp**

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Chỉ tiêu	Tổng số	Tính cho 1 sản phẩm	Cơ cấu %
Doanh thu (4.000 sp x 25 ng.đ)	100.000	25	100
Trừ: Biến phí (4.000 sp x 15 ng.đ)	<u>60.000</u>	<u>15</u>	<u>60</u>
Tổng số dư đảm phí	40.000	10	40
Trừ: Định phí	<u>30.000</u>		
Lãi trước thuế	10.000		

3.1.1. Số dư đảm phí

3.1.1.1. Tổng số dư đảm phí

Tổng số dư đảm phí là số dư biểu hiện bằng số tuyệt đối tổng số tiền còn lại của doanh thu bán hàng sau khi đã trừ biến phí.

Tổng số dư đảm phí được dùng trước hết để bù đắp định phí, phần còn lại sau đó là lãi trong kỳ. Công thức tính:

$$\text{SDDP} = \text{DOANH THU} - \text{BIẾN PHÍ} \quad (1)$$

Trong thí dụ trên:

$$\text{SDĐP} = 100.000 \text{ ng.đ} - 60.000 \text{ ng.đ} = 40.000 \text{ ng.đ}$$

Số dư đảm phí khi tính cho 1 sp, được gọi là số dư đảm phí đơn vị hoặc phần đóng góp, là phần còn lại của đơn giá bán sau khi đã trừ đi biến phí / sản phẩm. Công thức tính:

$$\text{SDĐP/ĐV} = \text{ĐƠN GIÁ BÁN} - \text{BIẾN PHÍ/SP} \quad (2)$$

Trong thí dụ trên:

$$\text{SDĐP/ĐV} = 25 \text{ ng.đ} - 15 \text{ ng.đ} = 10 \text{ ng.đ}$$

Khái niệm số dư đảm phí chỉ cho doanh nghiệp thấy rõ khi lượng bán thay đổi sẽ làm cho doanh thu thay đổi, sự thay đổi đó sẽ tác động như thế nào đến lãi thuần. Trong thí dụ trên số dư đảm phí đơn vị là 10 ng.đ, như vậy cứ mỗi sản phẩm bán thêm doanh nghiệp sẽ có 10 ng.đ để bù đắp định phí và tạo ra lợi nhuận.

3.1.1.2. Tỷ lệ số dư đảm phí

Tỷ lệ số dư đảm phí là chỉ tiêu biểu hiện bằng số tương đối quan hệ tỷ lệ giữa tổng số dư đảm phí với doanh thu, hoặc giữa phần đóng góp với đơn giá bán. Công thức tính:

$$\text{TỶ LỆ SDĐP (\%)} = \text{SDĐP} : \text{DOANH THU}$$

$$\text{hoặc} \quad = \text{SDĐP/đv} : \text{ĐƠN GIÁ BÁN} \quad (3)$$

Trong thí dụ trên:

$$\begin{aligned} \text{TỶ LỆ SDĐP (\%)} &= \text{SDĐP} : \text{DOANH THU} \\ &= 40.000 \text{ ng.đ} : 100.000 \text{ ng.đ} = 40 \% \end{aligned}$$

Trong thí dụ trên tỷ lệ số dư đảm phí là 40%, có nghĩa là trong mỗi một đồng doanh thu có 0,4 đồng số dư đảm phí. *Nếu doanh nghiệp đã vượt qua điểm hòa vốn, tỷ lệ tăng của doanh thu là tỷ lệ tăng của tổng số dư đảm phí, mức tăng của tổng số dư đảm phí là mức tăng của lợi nhuận trước thuế.*

Trong thí dụ trên, nếu doanh thu tăng lên 10%, tương ứng là 10.000 ng.đ, tổng số dư đảm phí sẽ chiếm 4.000 ng.đ. Nếu doanh nghiệp đã vượt qua điểm hòa vốn, tỷ lệ tăng của doanh thu là tỷ lệ tăng của tổng số dư đảm phí. Vậy, tổng số dư đảm phí cũng sẽ tăng 10%, tương ứng 4.000 ng.đ ($40.000 \text{ ng.đ} \times 10\%$). Đây cũng là mức tăng của lãi thuần, vậy lãi thuần sẽ là 14.000 ng.đ ($10.000 \text{ ng.đ} + 4.000 \text{ ng.đ}$).

Nhiều nhà quản trị doanh nghiệp tin rằng, sử dụng chỉ tiêu **tỷ lệ số dư đảm phí** để nghiên cứu và xác định lãi thuần, sẽ thuận lợi hơn chỉ tiêu **tổng số dư đảm phí**, nhất là khi doanh nghiệp có nhiều bộ phận kinh doanh, hoặc kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau. Đúng vậy, trong những trường hợp này, với quy mô so sánh khác nhau thì chỉ có chỉ tiêu tỷ lệ số dư đảm phí, là một chỉ tiêu tương đối, mới có thể so sánh được.

3.1.2. Kết cấu chi phí

Kết cấu chi phí là một chỉ tiêu tương đối, phản ánh mối quan hệ tỷ lệ giữa định phí và biến phí chiếm trong tổng chi phí kinh doanh.

Mỗi doanh nghiệp xác lập kết cấu chi phí riêng căn cứ trên các đặc điểm kinh doanh và mục tiêu kinh doanh. Không có một mô hình kết cấu chi phí chuẩn để tất cả các doanh nghiệp có thể áp dụng, cũng không có câu trả lời chính xác nào cho câu hỏi kết cấu chi phí như thế nào thì tốt nhất? Tuy vậy, khi dự định xác lập một kết cấu chi phí, doanh nghiệp phải xem xét những yếu tố như: kế hoạch phát triển dài hạn và trước mắt của doanh nghiệp, tình hình biến động của doanh thu qua các năm, quan điểm của nhà quản trị đối với rủi ro... Nói chung doanh nghiệp nào có tỷ lệ biến phí cao hơn so với định phí trong tổng chi phí, thì tỷ lệ số dư đảm phí sẽ thấp hơn doanh nghiệp có tỷ lệ định phí cao hơn biến phí trong tổng chi phí.

Hãy xem xét trường hợp của hai doanh nghiệp A và B có cùng mức doanh thu và lãi trước thuế nhưng có kết cấu chi phí trái ngược nhau: Doanh nghiệp A có tỷ lệ biến phí cao hơn định phí, còn doanh nghiệp B thì ngược lại, tỷ lệ của biến phí thấp hơn định phí dưới đây:

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Chỉ tiêu	Doanh nghiệp A		Doanh nghiệp B	
	Tổng số	%	Tổng số	%
Doanh thu	100.000	100	100.000	100
Trừ: Biến phí	<u>60.000</u>	<u>60</u>	<u>20.000</u>	<u>20</u>
Tổng số dư đảm phí	40.000	40	80.000	80
Trừ: Định phí hoạt động	<u>30.000</u>		<u>70.000</u>	
Lãi trước thuế	10.000		10.000	

Phân tích ảnh hưởng của kết cấu chi phí đến lợi nhuận ở hai doanh nghiệp A và B khi doanh thu biến động, được trình bày qua bảng phân tích dưới đây:

Bảng 3.2: Bảng phân tích ảnh hưởng của kết cấu chi phí đến lợi nhuận

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Biến động của doanh thu	Doanh nghiệp A				Doanh nghiệp B			
	Số dư đảm phí (1)	Lãi trước thuế			Số dư đảm phí (1)	Lãi trước thuế		
		Cũ	Mới (2)	Chênh lệch (3)		Cũ	Mới (2)	Chênh lệch (3)
TĂNG								
50%	60.000	10.000	30.000	+20.000	120.000	10.000	50.000	+40.000
20%	48.000	10.000	18.000	+ 8.000	96.000	10.000	26.000	+16.000
10%	44.000	10.000	14.000	+ 4.000	88.000	10.000	18.000	+ 8.000
GIẢM								
10%	36.000	10.000	6.000	- 4.000	72.000	10.000	2.000	- 8.000
20%	32.000	10.000	2.000	- 8.000	64.000	10.000	- 6.000	- 16.000
50%	20.000	10.000	-10.000	-20.000	40.000	10.000	-30.000	- 40.000

Cách tính giá trị của các chỉ tiêu ký hiệu (1), (2) và (3):

(1) Số dư đảm phí = (Số dư đảm phí cũ \times Tỷ lệ biến động của doanh thu) + Số dư đảm phí cũ.

(2) Lãi trước thuế mới = Số dư đảm phí mới – Định phí

(3) Chênh lệch giữa lãi trước thuế mới với lãi trước thuế cũ = Mức lãi trước thuế mới – Mức lãi trước thuế cũ.

Nhận xét: Trong phạm vi phù hợp của định phí, nếu:

- Doanh thu tăng từ 10% đến 50% thì lãi trước thuế của doanh nghiệp A tăng từ 4.000 ng.đ đến 20.000 ng.đ, và lãi trước thuế của doanh nghiệp B tăng từ 8.000 ng.đ đến 40.000 ng.đ. Như vậy, tốc độ tăng của lãi trước thuế của doanh nghiệp B cao hơn tốc độ tăng của lãi trước thuế của doanh nghiệp A.

- Doanh thu giảm từ 10% đến 50% thì lãi trước thuế của doanh nghiệp A giảm từ 4.000 ng.đ đến 20.000 ng.đ, và lãi trước thuế của doanh nghiệp B giảm từ 8.000 ng.đ đến 40.000 ng.đ. Như vậy, tốc độ giảm của lãi trước thuế của doanh nghiệp B nhanh hơn tốc độ giảm của lãi trước thuế của doanh nghiệp A.

Từ nhận xét này rút ra kết luận:

- Khi doanh nghiệp có tỷ lệ định phí trong tổng chi phí cao, lãi của doanh nghiệp sẽ rất nhạy cảm với biến động của doanh thu. Chính vì vậy, lãi sẽ tăng nhanh trong những năm kinh doanh thắng lợi và giảm nhanh trong những năm thất bại.

- Khi doanh nghiệp có tỷ lệ định phí trong tổng chi phí thấp, lãi của doanh nghiệp sẽ tương đối ổn định hơn khi doanh thu biến động. Tuy nhiên, nếu hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp ngày càng thắng lợi nhưng doanh nghiệp vẫn duy trì kết cấu chi phí như vậy, thì doanh nghiệp sẽ không tận dụng được cơ hội đạt lợi nhuận tối đa.

Tóm lại, kết cấu chi phí như một con dao hai lưỡi, nếu doanh nghiệp biết cách sử dụng, doanh nghiệp có lợi, ngược lại, doanh nghiệp sẽ bị thiệt hại nặng nề. Định phí nói chung là những khoản chi phí đầu tư lâu dài nhằm tạo nên sức sản xuất cho doanh nghiệp, nếu doanh nghiệp đầu tư đúng, doanh nghiệp sẽ tạo được sức bật mạnh cho lợi nhuận của doanh nghiệp.

3.1.3. Đòn bẩy kinh doanh

Đối với các nhà vật lý, đòn bẩy dùng để lay chuyển một vật rất lớn với lực tác động rất nhỏ. Đối với nhà kinh doanh, đòn bẩy kinh doanh là cách mà nhà quản trị sử dụng để đạt được tỷ lệ tăng cao về lợi nhuận, với một tỷ lệ tăng nhỏ hơn nhiều về doanh thu.

Đòn bẩy kinh doanh là một chỉ tiêu phản ánh mức độ sử dụng định phí trong tổ chức doanh nghiệp. Do vậy, đòn bẩy kinh doanh sẽ mạnh ở các doanh nghiệp có tỷ lệ định phí cao, và đòn bẩy kinh doanh sẽ yếu ở các doanh nghiệp có tỷ lệ định phí thấp. Điều này cũng có nghĩa nếu doanh nghiệp có tỷ lệ định phí cao, lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ tăng rất nhanh khi doanh thu biến động do tác dụng của đòn bẩy kinh doanh. Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được đo lường qua công thức sau:

$$\text{Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Tổng số dư đảm phí}}{\text{Lãi trước thuế}} = \frac{\text{Tổng số dư đảm phí}}{\text{Tổng số dư đảm phí} - \text{Định phí}}$$

Từ công thức trên cho thấy độ lớn của đòn bẩy kinh doanh phụ thuộc vào định phí, định phí càng lớn, hiệu số của mẫu số của công thức càng nhỏ nên giá trị của đòn bẩy kinh doanh càng lớn.

Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được tính ở một mức doanh thu nhất định. Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh cho biết khi doanh thu biến động 1%, lãi trước thuế sẽ tăng lên bao nhiêu %.

Thí dụ. Trở lại trường hợp của hai doanh nghiệp A và B ở trên, đòn bẩy kinh doanh của hai doanh nghiệp A và B được tính như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Độ lớn của đòn bẩy} \\ \text{kinh doanh} \\ \text{của doanh nghiệp A} \end{array} = \frac{\text{Tổng số dư đảm phí}}{\text{Lãi trước thuế}} = \frac{40.000 \text{ ng.đ}}{10.000 \text{ ng.đ}} = 4 \text{ lần}$$

$$\begin{array}{l} \text{Độ lớn của đòn bẩy} \\ \text{kinh doanh} \\ \text{của doanh nghiệp B} \end{array} = \frac{\text{Tổng số dư đảm phí}}{\text{Lãi trước thuế}} = \frac{80.000 \text{ ng.đ}}{10.000 \text{ ng.đ}} = 8 \text{ lần}$$

Theo kết quả tính được ở trên thì tốc độ tăng của lãi trước thuế ở doanh nghiệp A sẽ gấp 4 lần tốc độ tăng của doanh thu, và ở doanh nghiệp B là 8 lần. Vậy, nếu tỷ lệ tăng của doanh thu ở doanh nghiệp A là 1%, lãi trước thuế của doanh nghiệp A sẽ tăng gấp 4 lần, tức tăng 4%; và ở doanh nghiệp B sẽ tăng gấp 8 lần, tức 8%.

Thí dụ. Nếu doanh thu của hai doanh nghiệp A và B đều tăng 5% thì lãi trước thuế của hai doanh nghiệp dự kiến sẽ tăng:

- Doanh nghiệp A:

$$5\% \times 4 = 20\%, \text{ tương ứng } 10.000 \text{ ng.đ} \times 20\% = 2.000 \text{ ng.đ}$$

- Doanh nghiệp B:

$$5\% \times 8 = 40\%, \text{ tương ứng } 10.000 \text{ ng.đ} \times 40\% = 4.000 \text{ ng.đ}$$

3.2. ỨNG DỤNG PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG – LỢI NHUẬN (CVP)

Để thuận tiện cho việc nghiên cứu cách ứng dụng mối quan hệ CVP vào quá trình để ra quyết định, ta sử dụng tài liệu của doanh nghiệp A trong thí dụ trên: trong điều kiện sản xuất bình thường, mức tiêu thụ hàng tháng là 4.000 sản phẩm, đơn giá bán 25ng.đ/sp, biến phí đơn vị là 15 ng.đ/sp và tổng định phí hoạt động trong tháng là 30.000 ng.đ.

**Bảng 3.3: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
của doanh nghiệp A**

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

	Tổng số	Đơn vị	%
Doanh thu (4.000 sp x 25 ng.đ / sp)	100.000	25	100
Trừ: biến phí (4.000 sp x 15 ng.đ / sp)	<u>60.000</u>	<u>15</u>	<u>60</u>
Tổng số dư đảm phí	40.000	10	40
Trừ: Định phí	<u>30.000</u>		
Lãi trước thuế	10.000		

Giám đốc doanh nghiệp A đưa ra các phương án dưới đây nhằm tăng lợi nhuận:

3.2.1. Tình huống 1: Thay đổi định phí và doanh thu

Giám đốc doanh nghiệp hy vọng rằng nếu đầu tư thêm cho quảng cáo mỗi tháng 10.000 ng.đ, doanh thu sẽ tăng 30%. Trong trường hợp các điều kiện khác không đổi, nếu kỳ vọng của giám đốc thành sự thật thì doanh nghiệp có nên thực hiện phương án này hay không?

Giải

Doanh thu tăng 30%, tức tăng 30.000 ng.đ (= 100.000ng.đ x 30%)

* Ứng dụng khái niệm tỷ lệ số dư đảm phí:

Số dư đảm phí tăng thêm	(30.000 ng.đ x 40%) =	12.000 ng.đ
Trừ: Định phí tăng thêm		<u>10.000 ng.đ</u>
Lãi trước thuế tăng thêm		2.000 ng.đ

* Ứng dụng khái niệm đòn bẩy kinh doanh:

Số dư đảm phí tăng thêm	(30% x 4) x 10 ng.đ =	12.000 ng.đ
Trừ: Định phí tăng thêm		<u>10.000 ng.đ</u>
Lãi trước thuế tăng thêm		2.000 ng.đ

Dù ứng dụng khái niệm tỷ lệ số dư đảm phí hay đòn bẩy kinh doanh thì lãi trước thuế vẫn tăng thêm 2.000 ng.đ nếu thực hiện phương án này. Như vậy lãi trước thuế mới sẽ là 12.000 ng.đ.

3.2.2. Tình huống 2: Thay đổi biến phí và lượng bán

Doanh nghiệp dự kiến giảm 2 ng.đ biến phí đơn vị trong cơ cấu chi phí sản xuất, điều này sẽ khiến chất lượng sản phẩm giảm và có thể giảm mức tiêu thụ chỉ còn 3.500 sp/tháng. Trong trường hợp các điều kiện khác không đổi, nếu những điều dự kiến trên thành sự thật thì doanh nghiệp có nên thực hiện phương án này hay không?

Giải:

Giảm biến phí 2 ng.đ, giá bán không đổi sẽ tăng số dư đảm phí/sp 2ng.đ, tức số dư đảm phí/sp mới sẽ là 12 ng.đ/sp.

Số dư đảm phí tăng thêm $(3.500 \text{ sp} \times 12 \text{ ng.đ}) = 42.000 \text{ ng.đ}$

Trừ: SDDP hiện tại $(4.000 \text{ sp} \times 10 \text{ ng.đ}) = \underline{40.000 \text{ ng.đ}}$

Số dư đảm phí tăng thêm 2.000 ng.đ

Số dư đảm phí tăng thêm này chính là phần lãi trước thuế tăng thêm. Nếu phương án này được thực hiện, lãi trước thuế sẽ tăng thêm 2.000 ng.đ, tức lãi trước thuế mới sẽ là 12.000 ng.đ.

3.2.3. Tình huống 3: Thay đổi định phí, giá bán và lượng bán

Doanh nghiệp dự định tăng chi phí quảng cáo thêm 12.000ng.đ mỗi tháng và giảm giá bán 2 ng.đ / sp với hy vọng tăng mức tiêu thụ thêm 50%. Nếu dự định trên được thực hiện thì lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ thay đổi như thế nào?

Giải

Giá bán giảm 2 ng.đ / sản phẩm, sẽ giảm số dư đảm phí / sp 2ng.đ, tức số dư đảm phí/sp mới sẽ là 8ng.đ / sp. Mức tiêu thụ tăng 50%, tương ứng với khối lượng 6.000 sản phẩm (= 4.000 sp x 150%). Vậy:

Số dư đảm phí ước tính	(6.000 sp x 8 ng.đ)	=	48.000 ng.đ
Trừ: SDDP hiện tại	(4.000 sp x 10 ng.đ)	=	<u>40.000 ng.đ</u>
Số dư đảm phí tăng thêm			8.000 ng.đ
Trừ: Định phí tăng thêm			<u>12.000 ng.đ</u>
Lãi trước thuế			- 4.000 ng.đ

3.2.4. Tình huống 4: Thay đổi định phí, biến phí và lượng bán

Doanh nghiệp dự định thay phương thức trả lương nhân viên bán hàng: thay vì trả hàng tháng 6.000 ng.đ sẽ trả theo hình thức hoa hồng trên sản phẩm bán được, là 1,5 ng.đ/sp. Với cách trả lương này, giám đốc doanh nghiệp hy vọng sẽ kích thích năng suất bán hàng của nhân viên, do vậy lượng bán sẽ tăng thêm 10%. Nếu các dự tính trên được thực hiện thì lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ thay đổi như thế nào?

Giải

Thay đổi tiền lương tháng bằng tiền hoa hồng trả theo mức tiêu thụ sản phẩm là sự thay thế một khoản định phí bằng biến phí. Định phí giảm 6.000 ng.đ/tháng nhưng bù lại biến phí/sp lại tăng 1,5 ng.đ/sp cho từng sản phẩm bán được. Như vậy, biến phí của từng sản phẩm bán được sẽ từ 15 ng.đ/sp tăng lên thành 16,5 ng.đ/sản phẩm. Biến phí tăng nhưng giá bán không đổi nên số dư đảm phí / sp sẽ giảm tương ứng, tức giảm 1,5 ng.đ/sp. Vậy số dư đảm phí/sp sẽ từ 10 ng.đ/sp giảm còn 8,5 ng.đ/sp:

Số dư đảm phí ước tính	$(4.000 \text{ sp} \times 110\%) \times 8,5 \text{ ng.đ} =$	37.400 ng.đ
Trừ: SDDP hiện tại		<u>40.000 ng.đ</u>
Số dư đảm phí giảm		- 2.600 ng.đ
Trừ: Định phí giảm		<u>- 6.000 ng.đ</u>
Lãi trước thuế tăng		3.400 ng.đ

Nếu thực hiện phương án này lãi trước thuế tăng 3.400 ng.đ. Vậy lãi trước thuế mới sẽ là 13.400 ng.đ (10.000 ng.đ + 3.400ng.đ).

Để quyết định chọn phương án nào, giám đốc doanh nghiệp cần xem xét các phương án kết hợp với điều kiện về nguồn lực và về tài chính của doanh nghiệp. Bảng 3.4 dưới đây tổng hợp các phương án đã được chủ doanh nghiệp dự kiến ở trên:

Bảng 3.4: Tổng hợp các phương án

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Phương án	Doanh thu	Biến phí	Số dư đảm phí	Định phí	Lãi trước thuế
	1	2	3 = 1 - 2	4	5 = 3 - 4
Hiện tại	100.000	60.000	40.000	30.000	10.000
P.á 1	130.000	78.000	52.000	40.000	12.000
P.á 2	87.500	45.500	42.000	30.000	12.000
P.á 3	138.000	90.000	48.000	42.000	6.000
P.á 4	110.000	72.600	37.400	24.000	13.400

Bảng tổng hợp 3.4 các phương án có xem xét mối quan hệ CVP. Nếu các điều kiện dự kiến đều xảy ra thì doanh nghiệp nên chọn phương án nào?

+ Nếu xét về lợi nhuận: chọn phương án 4 vì phương án này có lợi nhuận cao nhất, là 13.400 ng.đ.

+ Nếu xét về chi phí đầu tư, chọn phương án 2, là phương án có chi phí đầu tư cho 1 đ lợi nhuận thấp nhất:

$$(45.500 \text{ ng.đ} + 30.000 \text{ ng.đ}) : 12.000 \text{ ng.đ} = 6,29.$$

Như vậy, trong điều kiện doanh nghiệp chỉ có số vốn hạn hẹp thì doanh nghiệp nên chọn phương án 2, là phương án có chi phí đầu tư thấp nhất. Nếu doanh nghiệp có nguồn vốn dồi dào, nhưng chưa có cách sử dụng nào khác mà có thể đem lại lợi nhuận cao hơn thì doanh nghiệp nên chọn phương án 4.

3.2.5. Tính giá bán cho đơn đặt hàng đặc biệt

Giả sử doanh nghiệp A nhận được một đơn hàng mua một lúc 1.500 sản phẩm từ một khách hàng mới, với điều kiện giá không được cao hơn giá hiện nay. Để có một đơn giá bán thích hợp, được cả hai bên chấp nhận, đồng thời mang lại cho doanh nghiệp A một khoản lãi trước thuế 3.000 ng.đ, doanh nghiệp A phải tính giá bán là bao nhiêu?

Có hai trường hợp:

- **Trường hợp 1:** Hoạt động kinh doanh bình thường của doanh nghiệp đã đủ bù đắp tất cả chi phí và có lãi. Trong trường hợp này, doanh thu của doanh nghiệp ở thương vụ này chỉ cần đạt được khoản lãi trước thuế 3.000 ng.đ. Vậy, đơn giá bán sẽ là:

- Biến phí sản phẩm	15 ng.đ
- Cộng: Lãi mong muốn/sp (3.000 ng.đ: 1.500 sp)	<u>2 ng.đ</u>
- Đơn giá bán	17 ng.đ

Vậy đơn giá bán của 1 sản phẩm trong trường hợp này là 17ng.đ.

- **Trường hợp 2:** Hoạt động kinh doanh bình thường của doanh nghiệp chưa đủ bù đắp tất cả chi phí và bị lỗ. Trong trường hợp này, doanh thu của doanh nghiệp ở thương vụ này vừa phải đủ bù lỗ vừa phải đạt được khoản lãi 3.000 ng.đ. Điều này cũng đồng nghĩa trong giá bán phải gồm biến phí, phần bù lỗ và phần thỏa mãn mức lãi mong muốn. Giả sử hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp hiện nay đang bị lỗ 6.000 ng.đ. Vậy đơn giá bán sẽ là:

- Biến phí sản phẩm	15 ng.đ
- Cộng: Lãi mong muốn / sp (3.000 ng.đ: 1.500 sp)	2 ng.đ
- Cộng: Phần bù lỗ (6.000 ng.đ: 1.500 sp)	<u>4 ng.đ</u>
- Đơn giá bán	21 ng.đ

Vậy đơn giá bán của 1 sản phẩm trong trường hợp này phải là 21 ng.đ mới thỏa mãn tất cả các yêu cầu của doanh nghiệp.

3.3. PHÂN TÍCH ĐIỂM HÒA VỐN

Bất kỳ quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh nào cũng đòi hỏi xác định mức doanh thu tối thiểu, hoặc mức thu nhập nhất định đủ bù đắp chi phí của quá trình hoạt động đó. Phân tích điểm hòa vốn cho phép ta xác định mức doanh thu với khối lượng sản phẩm và thời gian cần đạt được, để vừa đủ bù đắp hết chi phí bỏ ra, tức đạt hòa vốn.

3.3.1. Khái niệm điểm hòa vốn

Điểm hòa vốn là điểm mà tại đó doanh thu vừa đủ bù đắp hết chi phí hoạt động kinh doanh đã bỏ ra, trong điều kiện giá bán dự kiến hay giá được thị trường chấp nhận. Nói cách khác, điểm hòa vốn là điểm mà tổng số dư đảm phí bằng tổng chi phí.

Mối quan hệ chi phí, doanh thu và lợi nhuận có thể trình bày bằng mô hình sau:

Doanh thu (DT)		
Biến phí (BP)	Số dư đảm phí (SDĐP)	
Biến phí (BP)	Định phí (ĐP)	Lãi trước thuế (LT)
Tổng chi phí (TCP)	Lãi trước thuế (LT)	

Nhìn vào sơ đồ ta thấy:

$$\text{Số dư đảm phí (SDĐP)} = \text{Định phí (ĐP)} + \text{Lãi trước thuế (LT)}$$

$$\text{Doanh thu (DT)} = \text{Biến phí (BP)} + \text{Định phí (ĐP)} + \text{Lãi trước thuế (LT)}$$

Điểm hòa vốn theo khái niệm trên, là điểm mà tại đó doanh thu vừa đủ bù đắp tổng chi phí, nghĩa là lãi trước thuế (LT) bằng 0 (không lời, không lỗ). Nói cách khác, tại điểm hòa vốn số dư đảm phí (SDĐP) = Định phí (ĐP)

Phân tích điểm hòa vốn giúp nhà quản trị xem xét quá trình kinh doanh một cách chủ động và tích cực, xác định rõ ràng vào lúc nào trong kỳ kinh doanh, hay ở mức sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu thì đạt hòa vốn. Từ đó có biện pháp chỉ đạo tích cực để hoạt động sản xuất kinh doanh đạt hiệu quả cao.

3.3.2. Các phương pháp xác định điểm hòa vốn

Xác định điểm hòa vốn có ý nghĩa quan trọng đối với hoạt động sản xuất kinh doanh trong cơ chế thị trường cạnh tranh. Xác định đúng điểm hòa vốn sẽ là căn cứ để các nhà quản trị doanh nghiệp đề ra các quyết định kinh doanh như chọn phương án sản xuất, xác định đơn giá tiêu thụ, tính toán các khoản chi phí kinh doanh cần thiết để đạt được lợi nhuận mong muốn.

Có hai phương pháp xác định điểm hòa vốn: phương pháp phương trình và phương pháp đồ thị

3.3.2.1. Phương pháp phương trình

Phương pháp phương trình dựa trên phương trình doanh thu để tìm điểm hòa vốn:

$$\text{Doanh thu} = \text{Biến phí} + \text{Định phí} + \text{Lợi nhuận}$$

Đặt:

- x_{hv} : Sản lượng tiêu thụ hòa vốn
- p : Giá bán 1 sản phẩm
- A : Định phí
- b : Biến phí của 1 sản phẩm
- c : Số dư đảm phí đơn vị
- e : Tỷ lệ số dư đảm phí
- L : Lợi nhuận

Phương trình này cũng có thể khai triển dưới dạng công thức thành:

$$px = bx + A + L$$

Tại điểm hòa vốn lợi nhuận bằng 0 ($L = 0$), nên:

$$px_{hv} = bx_{hv} + A$$

$$(p - b) x_{hv} = A$$

Từ đây suy ra công thức tính lượng tiêu thụ hòa vốn:

$$x_{hv} = A / (p - b)$$

Mà $(p - b) = c$ nên công thức trên cũng có thể viết lại thành:

$$x_{hv} = A / c$$

Vậy, khái quát thành công thức xác định lượng tiêu thụ hòa vốn, ta có:

$$\frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị (phần đóng góp)}} = \text{Lượng tiêu thụ hòa vốn}$$

Nhân lượng tiêu thụ hòa vốn với giá bán được doanh thu hòa vốn. Công thức (2) có thể viết lại thành:

$$px_{hv} = pA / c$$

$$\text{hay } px_{hv} = A / (c / p)$$

Mà (c / p) là tỷ lệ số dư đảm phí nên công thức trên có thể viết lại thành:

$$px_{hv} = A / e$$

Vậy, ta có công thức xác định doanh thu hòa vốn:

$$\frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \text{Doanh thu hòa vốn}$$

**Bảng 3.5: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dự toán
cho tháng 9 của nhà hát Nụ cười**

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Chỉ tiêu	Tổng số	Tính cho 1 đv	%
Doanh thu (9000 sp x 16 ng.đ)	144.000	16	100
Trừ: Biến phí (9000 sp x 10 ng.đ)	<u>90.000</u>	<u>10</u>	<u>62,5</u>
Số dư đảm phí	54.000	6	37,5
Trừ: Định phí	<u>48.000</u>		
Lợi nhuận trước thuế	6.000		

Theo Bảng 3.5, mỗi vé bán với giá 16 ng.đ nhưng mỗi vé phải dành 10 ng.đ để bù đắp biến phí, như vậy mỗi vé chỉ còn lại 6 ng.đ để bù đắp khoản định phí 48.000 ng.đ. Khoản 6 ng.đ này chính là số dư đảm phí / đv (hay phần đóng góp) của mỗi vé bán. Như vậy, áp dụng công thức tính lượng tiêu thụ hòa vốn, chúng ta tính được lượng vé bán để đạt điểm hòa vốn như sau:

$$\frac{\text{Định phí}}{\text{Phần đóng góp của từng vé bán}} = \frac{48.000 \text{ ng.đ}}{6 \text{ ng.đ}} = 8.000 \text{ vé}$$

Và, doanh thu hòa vốn là:

$$\frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{48.000 \text{ ng.đ}}{0,375} = 128.000 \text{ ng.đ}$$

3.3.2.2. Phương pháp đồ thị

Chúng ta cũng có thể xác định điểm hòa vốn bằng đồ thị. Đồ thị biểu diễn điểm hòa vốn được gọi là đồ thị hòa vốn. Có hai dạng đồ thị hòa vốn: dạng tổng quát và dạng phân biệt.

a. Đồ thị hòa vốn dạng tổng quát

Để vẽ một đồ thị hòa vốn dạng tổng quát, cần tuân theo 4 bước:

Bước 1: Vẽ trục tọa độ vuông góc với gốc tọa độ là 0, trục hoành (Ox) phản ánh mức hoạt động, trục tung (Oy) phản ánh giá trị.

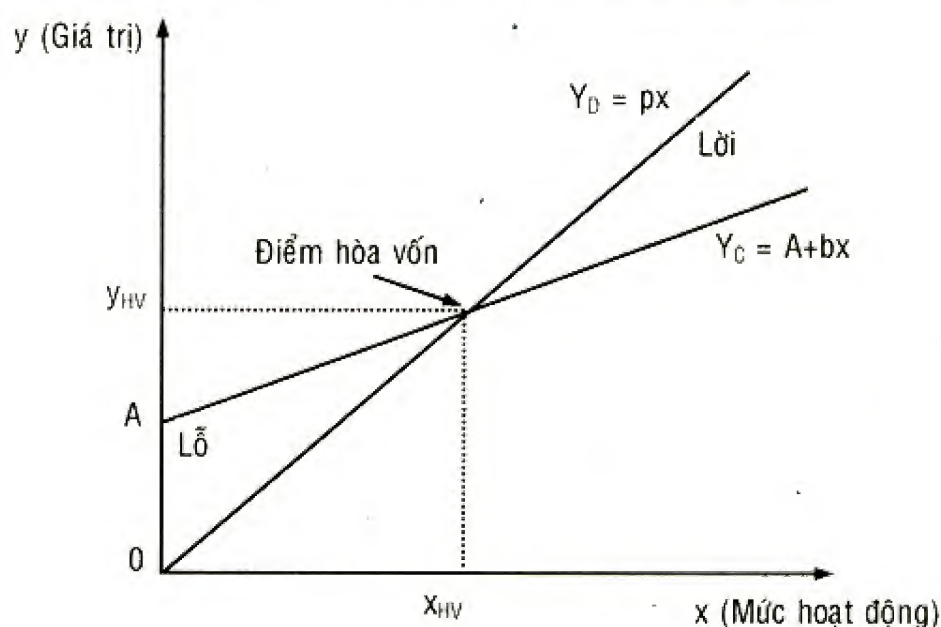
Bước 2: Xác định giá trị của định phí (A) trên trục tung. Đây là gốc của đường chi phí ($Y_C = A + bx$)

Bước 3: Vẽ đường chi phí $Y_C = A + bx$. Đường này bắt đầu tại điểm A xác định ở Bước 2. Điểm thứ hai được chọn với một giá trị bất kỳ của x. Nối điểm A với kết quả tính được sẽ có đường chi phí Y_C

Bước 4: Vẽ đường doanh thu $Y_D = px$. Đường này bắt đầu ngay tại gốc O. Điểm thứ hai của đường Y_D cũng được chọn với một giá trị bất kỳ của x. Nối gốc O với kết quả vừa tính được ta có đường Y_D . Giao điểm của đường Y_D với đường Y_C chính là điểm hòa vốn. Chiếu điểm hòa vốn xuống trục hoành ta được sản lượng hòa vốn (x_{HV}); chiếu xuống trục tung ta được doanh thu hòa vốn (y_{HV}).

Những giá trị $x > x_{HV}$ là các mức hoạt động có lời; ngược lại, các giá trị $x < x_{HV}$, là các mức hoạt động bị lỗ.

Đồ thị 3.1: Đồ thị hòa vốn dạng tổng quát



b. Đồ thị hòa vốn dạng phân biệt

Bên cạnh dạng tổng quát, KTQT còn sử dụng đồ thị hòa vốn dạng phân biệt để **xác định điểm hòa vốn, phần biến phí, phần định phí, phần số dư đảm phí và phần lãi**. Đồ thị hòa vốn dạng phân biệt có ưu điểm hơn đồ thị hòa vốn dạng tổng quát ở chỗ với một mức hoạt động bất kỳ nào đó, dựa trên đồ thị dạng phân biệt nhà quản trị có thể xác định được ngay biến phí, số dư đảm phí và lãi ở mức đó, bằng cách chiếu các khoảng cách giữa các đường biểu diễn xuống trục tung mà không phải tính toán.

Quá trình vẽ đồ thị hòa vốn dạng phân biệt gồm các bước sau:

Bước 1: Vẽ trục tọa độ vuông góc với gốc tọa độ tại 0, trục hoành (Ox) phản ánh mức hoạt động, trục tung (Oy) phản ánh giá trị.

Bước 2: Xác định giá trị của định phí (A) trên trục tung. Đây là gốc của đường chi phí Y_C .

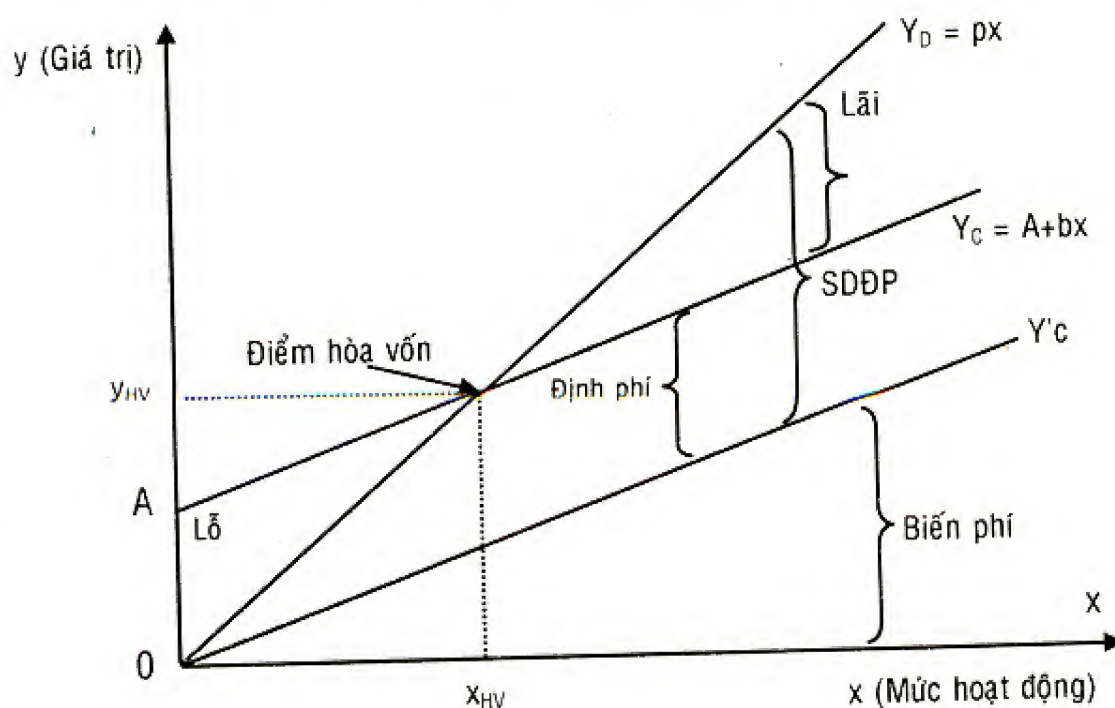
Bước 3: Vẽ đường chi phí $Y_C = A + bx$. Đường này bắt đầu tại điểm A xác định ở Bước 2. Điểm thứ hai được chọn với một giá trị bất kỳ của x. Nối điểm A với kết quả tính được sẽ có đường chi phí Y_C .

Bước 4: Từ gốc tọa độ O kẻ đường $Y_{C'}$ song song với đường Y_C . Khoảng cách giữa đường Y_C và $Y_{C'}$ chính là định phí, và khoảng cách giữa đường $Y_{C'}$ với trục hoành chính là biến phí.

Bước 5: Vẽ đường doanh thu $Y_D = px$. Đường này bắt đầu ngay tại gốc O. Điểm thứ hai của đường Y_D cũng được chọn với một giá trị bất kỳ của x. Nối gốc O với kết quả vừa tính được ta có đường Y_D . Giao điểm của đường Y_D với đường Y_C chính là điểm hòa vốn. Chiếu thẳng góc điểm hòa vốn xuống trục hoành ta được sản lượng hòa vốn (x_{HV});

chiếu thẳng góc xuống trục tung ta được doanh thu hòa vốn (y_{HV}). Khoảng cách giữa đường doanh thu (Y_D) với đường Y_C chính là **tổng số dư đảm phí**. Khoảng cách giữa đường doanh thu (Y_D) với đường chi phí (Y_C) chính là **lãi hoặc lỗ**.

Đồ thị 3.2: Đồ thị hòa vốn dạng phân biệt



3.3.2.3. Một số thí dụ vận dụng phân tích điểm hòa vốn

Sử dụng số liệu của nhà hát Nụ cười ở Bảng 3.5, giả sử giám đốc nhà hát dự định thực hiện một số thay đổi dưới đây:

Trường hợp 1: Biến phí thay đổi

Nếu biến phí của một vé tăng từ 10 ng.đ lên 11 ng.đ thì số dư đảm phí / đv sẽ giảm từ 6 ng.đ còn 5 ng.đ.

Quá trình tính toán:

	Hiện tại	Dự định
Số dư đảm phí đơn vị	6 ng.đ	5 ng.đ
Sản lượng hòa vốn:		
- 48.000 ng.đ: 6 ng.đ	8.000 vé	
- 48.000 ng.đ: 5 ng.đ		9.600 vé
Doanh thu hòa vốn:		
- 8.000 vé x 16 ng.đ	128.000 ng.đ	
- 9.600 vé x 16 ng.đ		153.600 ng.đ

Nếu biến phí đơn vị thực tế tăng thì nhà hát phải bán được 9.600 vé / tháng mới hòa vốn.

Trường hợp 2: Giá bán thay đổi

Thay đổi giá bán sẽ làm thay đổi số dư đảm phí. Nếu giá bán tăng từ 16 ng.đ lên 18 ng.đ thì cũng khiến số dư đảm phí / đv tăng từ 6 ng.đ lên 8 ng.đ. Lúc này sản lượng hòa vốn mới sẽ là 6.000 vé ($48.000 \text{ ng.đ} : 8 \text{ ng.đ}$).

Tuy tăng giá bán làm giảm điểm hòa vốn, nhà quản trị trước khi quyết định cũng cần cân nhắc, vì có khi với giá bán 16 ng.đ lại dễ đạt hòa vốn hơn giá bán 18 ng.đ, vì công chúng đến nhà hát đông hơn. Trong trường hợp này phân tích quan hệ CVP chỉ cung cấp cho nhà quản trị thông tin giá trị, còn quyết định như thế nào tùy thuộc vào chủ nhà hát.

Trường hợp 3: Kinh doanh nhiều loại vé

Ở các trường hợp trên, chúng ta giả sử nhà hát Nụ cười chỉ kinh doanh có một loại vé, hay nói một cách tổng quát, một loại sản phẩm. Tuy nhiên, trên thực tế, các tổ chức thường kinh doanh nhiều loại sản phẩm, điều này cũng làm phức tạp quá trình phân tích CVP.

Trở lại trường hợp của nhà hát Nụ cười, giả sử quản lý nhà hát dự định thiết kế một số chỗ ngồi loại thượng hạng có giá vé cao hơn giá vé loại thường. Các số liệu liên quan với dự án này như sau:

Loại ghế	Giá vé (ng.đ)	Biến phí đơn vị (ng.đ)	Số dư đảm phí đơn vị (ng.đ)	Số ghế (ghế)	Số ghế có hàng tháng (20 suất)
Thường	16	10	6	450	9.000
Thượng hạng	20	10	10	50	1.000

Từ số liệu trên cho thấy có 90% số ghế là ghế loại thường và 10% là ghế loại thượng hạng. Giả sử quản lý nhà hát ước tính tỷ lệ vé thường và vé thượng hạng trong tổng số vé bán hàng tháng cũng theo tỷ lệ như trên, thì nhà hát phải bán được bao nhiêu vé hàng tháng mới hòa vốn?

Để tính điểm hòa vốn trong trường hợp này, nhân viên kế toán quản trị tính số dư đảm phí đơn vị bình quân gia quyền. Đây là số dư đảm phí đơn vị tính chung của các loại sản phẩm, theo tỷ lệ tương ứng của chúng trong tập hợp các sản phẩm đó. Công thức tính:

$$\begin{aligned} \text{Số dư đảm phí đơn vị} \\ \text{bình quân gia quyền} &= (6 \text{ ng.đ} \times 90\%) + (10 \text{ ng.đ} \times 10\%) = 6,4 \text{ ng.đ} \end{aligned}$$

Mức tiêu thụ hòa vốn được tính theo công thức sau:

$$\begin{aligned} \text{Điểm hòa vốn} &= \frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị bình quân gia quyền}} \\ &= \frac{48.000 \text{ ng.đ}}{6,4 \text{ ng.đ}} = 7.500 \text{ vé} \end{aligned}$$

Điểm hòa vốn 7.500 vé phải được diễn giải theo cơ cấu sản phẩm. Vậy, nhà hát Nụ cười sẽ đạt hòa vốn ở mức vé bán 7.500 vé với cơ cấu vé như sau:

Vé loại thường	7.500 x 90%	6.750 vé
Vé loại thượng hạng	7.500 x 10%	<u>750 vé</u>
Tổng cộng		7.500 vé

Điều cần lưu ý ở đây là mức hòa vốn 7.500 vé chỉ có giá trị khi cơ cấu sản phẩm là cơ cấu sản phẩm được sử dụng để tính số dư đảm phí đơn vị bình quân gia quyền.

3.3.3. Phương trình lợi nhuận

3.3.3.1. Đồ thị lợi nhuận

Từ phương trình doanh thu, đặt L_m là mức lợi nhuận mong muốn, ta có phương trình lợi nhuận mong muốn có dạng như sau:

$$Px_L = A + bx_L + L_m$$

Với x_L : mức tiêu thụ đạt lợi nhuận mong muốn

Px_L : doanh thu đạt mức lợi nhuận mong muốn

Chuyển vế, được:

$$Px_L - bx_L = A + L_m$$

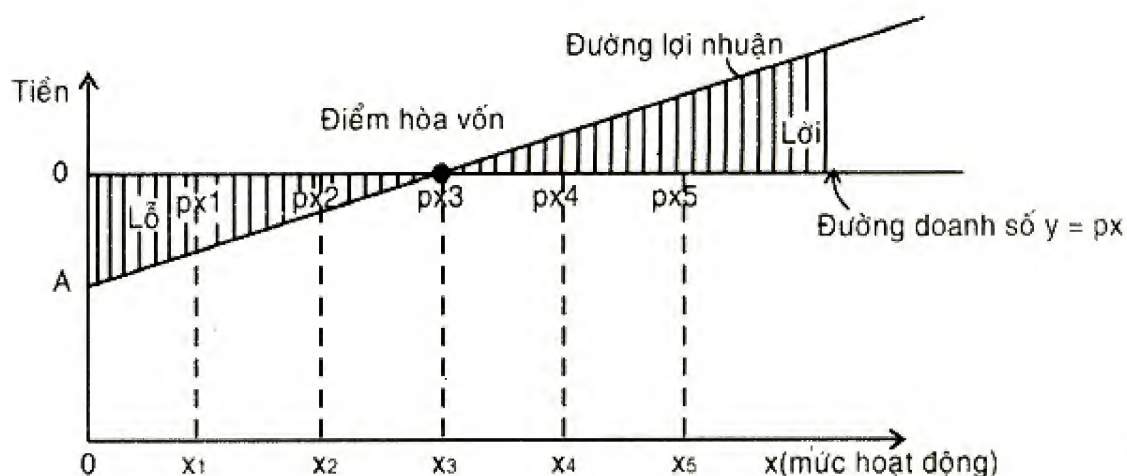
Vậy mức tiêu thụ để đạt lợi nhuận mong muốn là:

$$X_L = \frac{A + L_m}{p - b}$$

Đồ thị lợi nhuận về cơ bản cũng sử dụng trục tọa độ như của đồ thị hòa vốn: trục tọa độ vuông góc, gốc O, trục hoành (Ox) phản ánh mức độ hoạt động, trục tung (Oy) phản ánh số tiền. Cách vẽ đồ thị gồm hai bước:

Bước 1: Trên trục tung Oy, vẽ đường biểu diễn của doanh số, song song với Ox và cắt Oy tại 1 điểm được gọi là điểm O, chia trục y thành hai phần đối xứng với nhau, phần trên là phạm vi lãi, phần dưới là phạm vi lỗ. Tương ứng với các mức hoạt động $x_1, x_2...$ là các mức doanh số $px_1, px_2...$ trên đường doanh số $y = px$

Bước 2: Vẽ đường lợi nhuận, đường này cắt trục Oy tại điểm $y = A$ (định phí), nằm trong phạm vi lỗ và cắt đường doanh số tại điểm hòa vốn bước qua phạm vi lời.

Đồ thị 3.3: Đồ thị lợi nhuận**Thí dụ ứng dụng**

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh ở doanh nghiệp A như sau

(Đơn vị tính: 1000đ)

Doanh thu	(4.000 x 25)	100.000
Trừ: biến phí	(4.000 x 15)	60.000
Số dư đảm phí		40.000
Trừ: định phí		30.000
Lãi thuần		10.000

Sản lượng hòa vốn:

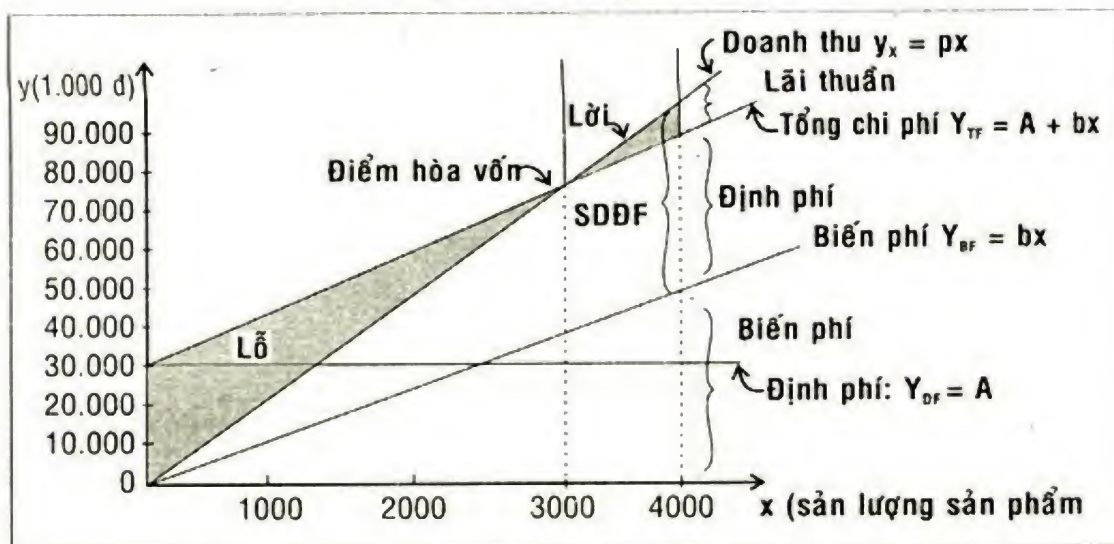
$$x = \frac{A}{p - b} = \frac{30.000}{25 - 15} = 3.000 \text{ sản phẩm}$$

Doanh thu hòa vốn:

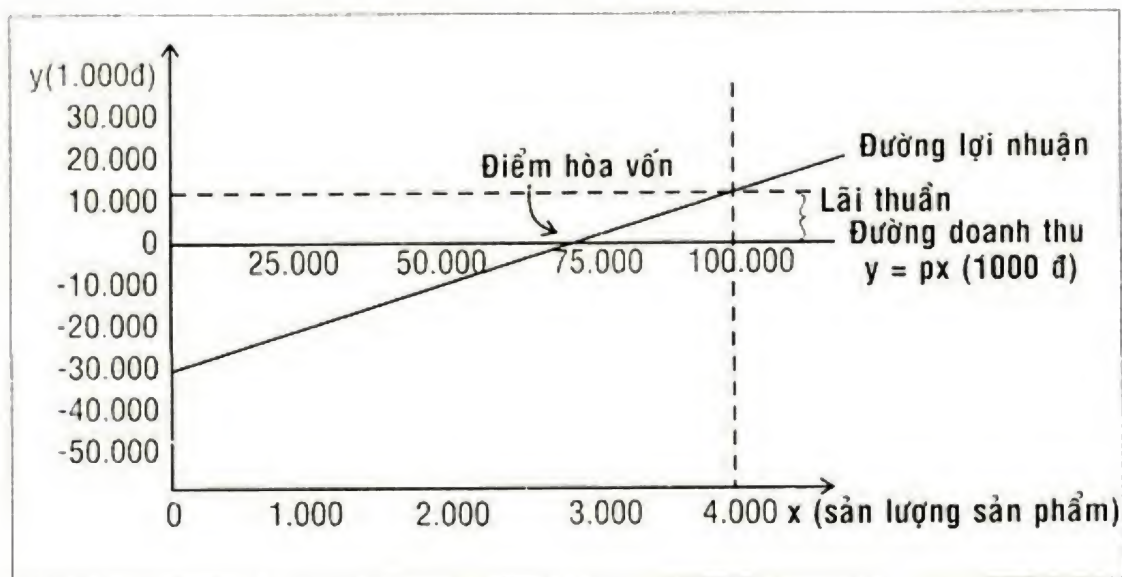
$$y_{hv} = p \cdot x = 25 \times 3.000 = 75.000 \text{ ng.đ}$$

Vẽ đồ thị biểu diễn.

Đồ thị 3.4: Đồ thị hòa vốn



*** Đồ thị Lợi nhuận**



Ví dụ tổng hợp

Tài liệu công ty thương mại bán lẻ sản phẩm X, giá mua từ nhà cung cấp 19.600 đ/sp, bán giá 40.000 đ/sp. Chi phí bao gói cho mỗi sản phẩm tiêu thụ là 400 đ/sp, tiền thuê cửa hàng tính bằng 10% doanh thu thực hiện. Ngoài ra doanh nghiệp còn phải trả mỗi tháng là 9.600 ng.đ/tháng bao gồm: Tiền lương, điện, nước... Chi phí này trong phạm vi

phù hợp từ 600sp đến 1.000sp mỗi tháng. Doanh nghiệp có khối lượng tiêu thụ bình thường là 800 sp/tháng.

Yêu cầu:

1. Xây dựng công thức dự đoán chi phí sản xuất kinh doanh kinh doanh

2. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho 800 sp bán theo phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp, và nhận xét hai báo cáo vừa lập.

3. - Tính các chỉ tiêu sau:

- Sản lượng và doanh thu hòa vốn

- Sản lượng và doanh thu để đạt 4,8 triệu đồng lợi nhuận hàng tháng

- Doanh thu cần thiết để đạt tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu $ROS = 15\%$

- Sản lượng và doanh thu để đạt 4,48 tr.đ lợi tức sau thuế, biết thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 30%

4. Vẽ đồ thị hòa vốn

Bài giải

1. Công thức dự toán chi phí sản xuất kinh doanh có dạng:

$$(Y = a + bX)$$

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Biến phí 1 sản phẩm bán (b):	
- Giá mua	19,6
- Bao gói	0,4
- Thuê nhà (40 x 10%)	<u>4,0</u>
Biến phí 1 sản phẩm	24,0 ng.đ/sp

Công thức có dạng : $Y = 9.600 + 24X$

2. Lập báo cáo thu nhập theo

- Phương pháp toàn bộ

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Doanh thu (800sp x 40 ng.đ)		32.000
Giá vốn hàng bán (800 x 19,6 ng.đ)		<u>15.680</u>
Lợi tức gộp		16.320
Chi phí bán hàng và quản lý		
Chi phí bao gói (800 x 0,4)	320	
Thuê nhà (800 x 40 x 10%)	3.200	
Chi phí hoạt động khác	<u>9.600</u>	<u>13.120</u>
Lợi tức thuần		<u>3.200</u>

- Phương pháp trực tiếp

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Chỉ tiêu		Tổng số	Đơn vị	Tỷ trọng %
Doanh thu (800sp x 40)		32.000	40	100%
Biến phí				
- Giá vốn (800sp x 19,6)	15.680			
- Chi phí bao gói (800sp x 0,4)	320			
- Thuê cửa hàng (800sp x 40 x 10%)	<u>3.200</u>		<u>24</u>	<u>60%</u>
		<u>19.200</u>	16	40%
Số dư đảm phí		<u>12.800</u>		
Định phí		9.600		
Lợi tức thuần		<u>3.200</u>		

- Giá vốn hàng bán gồm giá mua và chi phí mua của doanh nghiệp thương mại, còn giá vốn của doanh nghiệp sản xuất gồm các chi phí sản xuất (nguyên liệu, nhân công trực tiếp và sản xuất chung).

- Biến phí được trình bày theo phương pháp trực tiếp gồm biến phí sản xuất và ngoài sản xuất.

- Chi phí bán hàng bao gồm cả biến phí và định phí. Ở báo cáo theo phương pháp toàn bộ thì chi phí này được cộng chung với nhau còn ở phương pháp trực tiếp thì tách riêng.

- Lợi nhuận của hai phương pháp giống nhau nếu chênh lệch tồn kho không đổi.

- Lập báo cáo theo phương pháp trực tiếp có thêm cột đơn vị và tỷ trọng để nhà quản trị đưa ra các tình huống ứng xử, ra quyết định dễ dàng.

3. Tính các chỉ tiêu

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{SDDP đơn vị}} = \frac{9.600 \text{ ng.đ}}{16 \text{ ng.đ}} = 600\text{sp}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ SDDP}} = \frac{9.600 \text{ ng.đ}}{0,4} = 24.000 \text{ ng.đ}$$

$$\text{Sản lượng để đạt lợi nhuận} = \frac{\text{Định phí + lợi nhuận mong muốn}}{\text{SDDP đơn vị}} = \frac{9.600\text{ng.đ} + 4.800 \text{ ng.đ}}{16 \text{ ng.đ}} = 900 \text{ sp}$$

$$\text{Doanh thu để đạt lợi nhuận mong muốn} = \frac{\text{Định phí + lợi nhuận mong muốn}}{\text{Tỷ lệ SDDP}} = \frac{9.600 \text{ ng.đ} + 4.800 \text{ ng.đ}}{0,4} = 36.000 \text{ ng.đ}$$

$$\text{Doanh thu để đạt ROS mong muốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ SDDP - ROS}} = \frac{9.600 \text{ ng.đ}}{0,4 - 0,15} = 38.400 \text{ ng.đ}$$

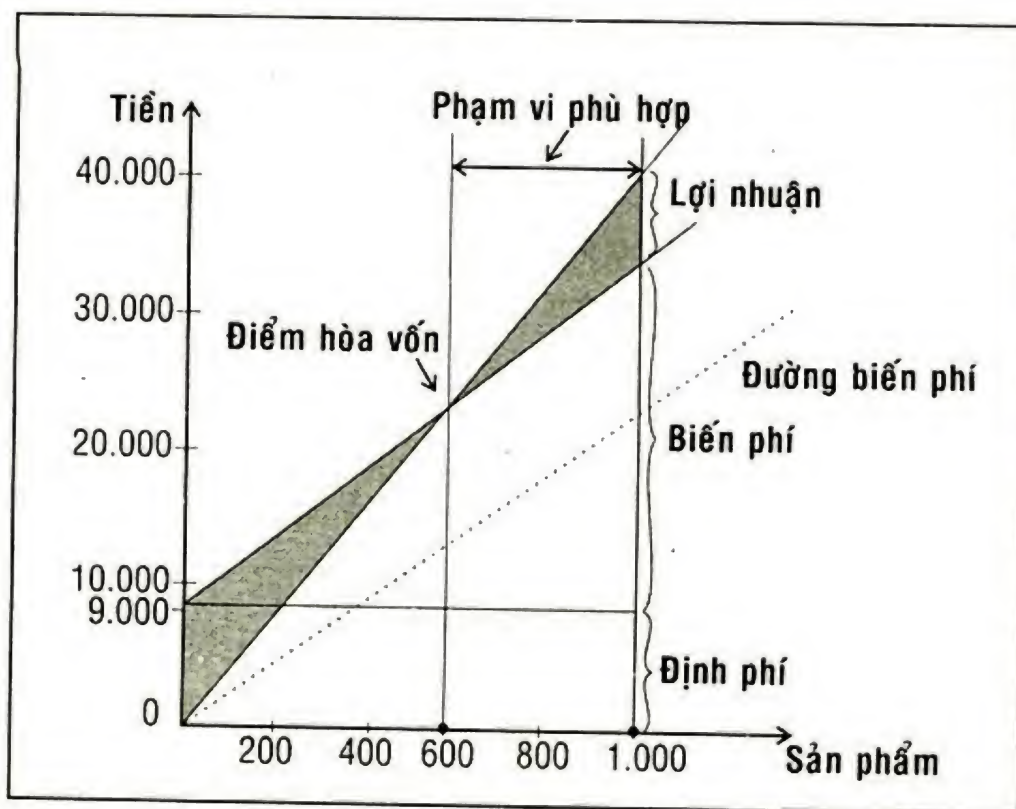
$$\begin{aligned} \text{Sản lượng để đạt lãi sau thuế mong muốn} &= \frac{\text{Định phí} + \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{1 - \text{Thuế suất}}}{\text{Mức SDDP đơn vị}} = \frac{9.600 + \frac{4.480}{1 - 0,3}}{16} = 1.000 \text{ sp} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Doanh thu đạt lãi sau thuế mong muốn} &= \frac{\text{Định phí} + \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{1 - \text{Thuế suất}}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{9.600 + \frac{4.480}{1 - 0,3}}{0,4} = 40.000 \text{ sp} \end{aligned}$$

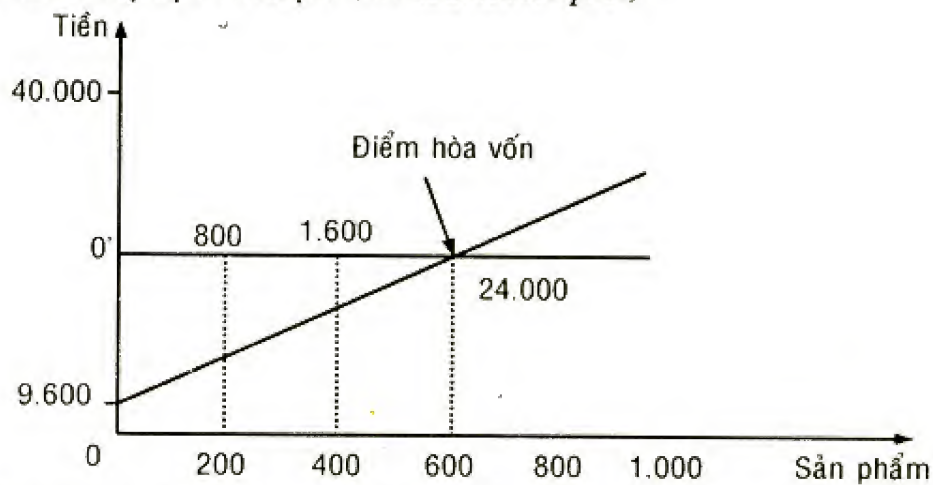
Đồ thị 3.5:

4. Đồ thị hòa vốn

Đồ thị phản ánh mối quan hệ CVP



5. Đồ thị lợi nhuận (số dư đảm phí)



Công ty dự kiến kinh doanh thêm sản phẩm Y. Giá mua từ nhà cung cấp 66.000đ/sp, chi phí thu mua vận chuyển 2.000đ/sp, bán với giá 98.000đ/sp. Hoa hồng cho mỗi sản phẩm bán 8.000đ/sp. Tiền thuê cửa hàng, điện, nước, lương... tổng cộng 12.500.000đ/tháng, chi phí quản lý được phân bổ 5% trên doanh thu, lượng bán dự kiến 1.000 sản phẩm Y mỗi tháng.

1. Lập báo cáo kết quả kinh doanh dự kiến theo 2 phương pháp cho sản phẩm Y.

2. Lập báo cáo kết quả kinh doanh cả 2 sản phẩm X và Y dự kiến theo 2 phương pháp, phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp.

Bài giải:

1. Lập báo cáo kết quả kinh doanh cho sản phẩm Y

a) Theo phương pháp toàn bộ

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Doanh thu (1.000 sp x 98)		98.000
Giá vốn (1.000 x 68)		<u>68.000</u>
Lợi tức gộp		30.000
- Chi phí quản lý (98.000 x 5%)	4900	
- Chi phí khác	12.500	<u>17.400</u>
Lợi tức thuần		12.600

b) Theo phương pháp trực tiếp

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Chỉ tiêu		Tổng số	Đơn vị	Tỷ trọng %
Doanh thu (1.000 sp x 98)		98.000	98,0	100,00
Biến phí				
- Giá mua (1.000 sp x 66)	66.000			
- Chi phí mua (1.000 sp x 2)	2.000			
- Thuê cửa hàng (98.000 x 5%)	4.900	<u>72.900</u>	<u>72,9</u>	<u>74,38</u>
Số dư đảm phí		25.100	25,1	25,62%
Định phí		<u>12.500</u>		
Lợi tức thuần		12.600		

2. Lập báo cáo kết quả kinh doanh cho cả hai sản phẩm

a) Theo phương pháp toàn bộ

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
Doanh thu hàng bán	130.000	32.000	98.000
Giá vốn hàng bán	<u>83.680</u>	<u>15.680</u>	<u>68.000</u>
Lợi tức gộp	46.320	16.320	30.000
Chi phí ngoài sản xuất	<u>30.520</u>	<u>13.120</u>	<u>17.400</u>
Lợi tức thuần	15.800	3.200	12.600

b) Theo phương pháp trực tiếp

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Chỉ tiêu	Tổng cộng		Các sản phẩm	
	Tiền	Tỷ trọng	X	Y
Doanh thu hàng bán	130.000	100,00	32.000	98.000
Biến phí	<u>92.100</u>	<u>70,85</u>	<u>19.200</u>	<u>72.900</u>
Số dư đảm phí	37.900	29,15	12.800	25.100
Định phí	<u>22.100</u>		<u>9.600</u>	<u>12.500</u>
Lợi tức thuần	15.800		3.200	12.600

Báo cáo theo phương pháp trực tiếp cho nhiều tín hiệu thông tin hữu ích: bảng tổng hợp doanh thu, biến phí và định phí của hai sản phẩm X và Y, cho ta thấy trong 100đ doanh thu hỗn hợp có 70,85đ biến phí và 29,15đ số dư đảm phí. Từ đây ta có thể tính doanh thu hòa vốn chung cho công ty như sau:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{22.100 \text{ ng.đ}}{0,2915} = 75.814, \text{ng.đ}$$

3.3.3.2. Tính lợi nhuận trước thuế và lợi nhuận sau thuế

Các tổ chức doanh nghiệp phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp trên lợi nhuận của họ. Lợi nhuận sau thuế là phần còn lại của doanh nghiệp sau khi trừ đi thuế thu nhập doanh nghiệp, có thể biểu hiện bằng công thức dưới đây:

$$\text{Lợi nhuận sau thuế} = \text{Lợi nhuận trước thuế} - (\text{Lợi nhuận trước thuế}) \times t$$

Với t là thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp.

Nếu công ty muốn đạt một mức lợi nhuận sau thuế mong muốn thì công ty phải đạt chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế là bao nhiêu?

Phương trình trên có thể viết lại thành:

$$\text{Lợi nhuận sau thuế} = \text{Lợi nhuận trước thuế} (1 - t)$$

Vậy:

$$\text{Lợi nhuận trước thuế} = \text{Lợi nhuận sau thuế} / (1 - t)$$

Thí dụ: Nếu một công ty mong muốn lợi nhuận sau thuế là 500tr.đ, và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp của công ty là 28% thì lợi nhuận trước thuế mong muốn của công ty sẽ là:

$$\begin{aligned} \text{Lợi nhuận trước thuế} &= 500 \text{ tr.đ} / (1 - 0,28) \\ &= 695 \text{ tr.đ} \end{aligned}$$

Từ giá trị lợi nhuận trước thuế vừa tính được, công ty vận dụng vào phương trình lợi nhuận để tính mức tiêu thụ và doanh thu tiêu thụ nhằm đạt chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế.

3.4. PHÂN TÍCH ĐIỂM HÒA VỐN TRONG MỐI QUAN HỆ VỚI GIÁ BÁN VÀ KẾT CẤU HÀNG BÁN

3.4.1. Phân tích điểm hòa vốn trong mối quan hệ với giá bán

Phân tích điểm hòa vốn trong mối quan hệ với giá bán là một vấn đề có ý nghĩa quan trọng đối với nhà quản trị doanh nghiệp. Dựa trên kết quả phân tích, họ có thể dự kiến khi giá thay đổi cần xác định mức tiêu thụ là bao nhiêu để đạt hòa vốn với đơn giá tương ứng đó.

Thí dụ: Có số liệu của Doanh nghiệp Toàn Thắng như sau:

Định phí	300.000	ng.đ
Năng lực sản xuất tối đa	60.000	sp
Mức tiêu thụ hiện tại	40.000	sp
Đơn giá bán	25	ng.đ
Biến phí đơn vị	15	ng.đ
Sản lượng hòa vốn	30.000	sp

Vấn đề: Nếu đơn giá bán giảm từ 25 ng.đ/sp còn 20 ng.đ/sp thì phải bán bao nhiêu sản phẩm mới đạt hòa vốn?

Quá trình phân tích:

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Lượng bán	Định phí	Biến phí	Tổng chi phí	Giá bán hòa vốn / sản phẩm		
				Cộng	Định phí	Biến phí
30.000	300.000	450.000	750.000	25,0	10,0	15,0
40.000	300.000	600.000	900.000	22,5	7,5	15,0
50.000	300.000	750.000	1.050.000	21,0	6,0	15,0
60.000	300.000	900.000	1.200.000	20,0	5,0	15,0

Nhận xét: Qua bảng phân tích trên, ta thấy:

- Nếu mức hoạt động vẫn trong phạm vi phù hợp của định phí, thì khi khối lượng bán tăng từ 30.000 sản phẩm đến 60.000 sản phẩm và giá bán tương ứng từ 25 ng.đ/sp giảm còn 20 ng.đ/sp, doanh nghiệp vẫn hòa vốn. Nguyên nhân do chi phí tính cho 1 sản phẩm giảm khi lượng bán tăng, nên doanh nghiệp có thể giảm giá bán mà vẫn hòa vốn.

- Nếu muốn có lãi khi bán với giá bán đã xác định thì lượng bán phải lớn hơn lượng bán hòa vốn.

- Khi doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ sản phẩm ở mức năng lực sản xuất tối đa thì chi phí tính cho một sản phẩm phải thấp nhất, do định phí phân bổ cho từng sản phẩm thấp nhất. Ở mức này, nếu doanh nghiệp vẫn giữ được giá bán như ở các mức khác, doanh nghiệp sẽ đạt lợi nhuận tối đa.

3.4.2. Phân tích điểm hòa vốn trong mối quan hệ với kết cấu hàng bán

Kết cấu hàng bán là tỷ trọng của từng loại sản phẩm bán trong tổng số các loại sản phẩm bán.

Các loại sản phẩm khác nhau sẽ có chi phí và giá bán khác nhau, do đó số dư đảm phí và tỷ lệ số dư đảm phí cũng khác nhau. Khi doanh nghiệp kinh doanh nhiều loại sản phẩm khác nhau, và tỷ trọng của các loại sản phẩm trong tổng lượng bán khác nhau ở các kỳ phân tích, thì điểm hòa vốn sẽ thay đổi. Do vậy, nếu biết kết hợp hợp lý tỷ trọng của các loại sản phẩm bán trong tổng lượng bán, doanh nghiệp sẽ đạt lợi nhuận tối đa, ngược lại, lợi nhuận sẽ bị ảnh hưởng xấu.

Hãy nghiên cứu trường hợp của một doanh nghiệp kinh doanh hai loại sản phẩm X và Y trong hai năm, trình bày trong bảng phân tích dưới đây:

Bảng 3.6: Phân tích điểm hòa vốn theo kết cấu hàng bán*(Đơn vị: triệu đồng)*

	Năm trước				Năm nay			
	Sp X	Sp Y	Cộng		Sp X	Sp Y	Cộng	
			Tiền	%			Tiền	%
Doanh thu	20	80	100	100	80	20	100	100
Trừ: Biến phí	<u>15</u>	<u>40</u>	<u>55</u>	<u>55</u>	<u>60</u>	<u>10</u>	<u>70</u>	<u>70</u>
Số dư đảm phí	5	40	45	45	20	10	30	30
Trừ: Định phí			<u>27</u>				<u>27</u>	
Lãi thuần			18				3	

$$\frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \text{Doanh thu hòa vốn}$$

$$- \text{Năm trước} = \frac{27}{0,45} = 60 \text{ tr.đ}$$

$$- \text{Năm nay} = \frac{27}{0,3} = 90 \text{ tr.đ}$$

Nhận xét: Qua bảng phân tích trên cho thấy, dù doanh thu của 2 năm đều là 100 tr.đ, nhưng do kết cấu hàng bán ở 2 năm trái ngược nhau nên tỷ lệ số dư đảm phí đã giảm từ 45% ở năm trước xuống còn 30% vào năm nay. Do vậy, doanh thu hòa vốn cũng thay đổi theo, từ mức 60 tr.đ ở năm trước lên thành 90 tr.đ trong năm nay. Nguyên nhân gây ra chênh lệch này chính là do tỷ trọng của sản phẩm X, sản phẩm có tỷ lệ số dư đảm phí thấp, trong tổng lượng bán ở năm nay tăng lên trong khi tỷ trọng của sản phẩm Y, sản phẩm có tỷ lệ số dư đảm phí cao lại giảm đi.

Yếu tố gây nên sự thay đổi kết cấu hàng bán thường do biến động của thị trường, sự thay đổi thị hiếu của người tiêu dùng..., vì vậy, nhà quản trị phải quan tâm đến những yếu tố này, và khi xem xét cũng phải tính toán mối quan hệ CVP. Nếu không, quyết định đề ra có thể làm ảnh hưởng đến lợi nhuận chung.

3.5. NHỮNG GIẢ ĐỊNH LÀM CƠ SỞ CHO PHÂN TÍCH CVP

Qua nghiên cứu mối quan hệ CVP ở trên, chúng ta thấy rằng, việc đặt chi phí trong mối quan hệ với khối lượng và lợi nhuận để phân tích và ra quyết định kinh doanh, chỉ có thể thực hiện được khi thỏa mãn các điều kiện sau đây:

- Mô hình biến động của doanh thu phải có **dạng tuyến tính**. Điều này ngụ ý là giá của sản phẩm hay dịch vụ sẽ không thay đổi khi mức tiêu thụ thay đổi trong phạm vi phù hợp.

- Mô hình biến động của chi phí phải có **dạng tuyến tính** trong phạm vi phù hợp. Điều này ngụ ý:

- a. Chi phí có thể chia thành định phí và biến phí. Tổng định phí giữ nguyên không đổi, và biến phí đơn vị cũng giữ nguyên không đổi, dù mức hoạt động thay đổi.

- b. Hiệu suất và năng suất của quá trình sản xuất và của nhân viên giữ nguyên không đổi.

- Kết cấu hàng bán giữ nguyên không đổi trong phạm vi phù hợp.

- Trong những doanh nghiệp sản xuất, các mức tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ đều bằng nhau. Điều này có ngụ ý mức tiêu thụ và mức sản xuất trong kỳ bằng nhau.

3.6. MỐI QUAN HỆ CVP VỚI BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Hiểu rõ mối quan hệ CVP, đặc biệt là chỉ tiêu số dư đảm phí, sẽ giúp nhà quản trị thực hiện các chức năng quản trị tốt hơn. Do vậy, nhân viên kế toán quản trị soạn thảo các báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo cách làm nổi rõ mối quan hệ này. Để thấy rõ tác dụng của báo

cáo kết quả hoạt động kinh doanh lập theo mối quan hệ CVP, thường gọi là báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo số dư đảm phí, chúng ta hãy nghiên cứu thông qua thí dụ sau:

Thí dụ: Công ty An Hòa, chuyên sản xuất các loại đồng hồ, đã soạn thảo báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tháng 8/ 2006 theo mẫu truyền thống như sau:

**Bảng 3.7: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
theo mẫu truyền thống**

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Công ty An Hòa		
Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh – 8 / 2006		
Doanh thu (20.000 sp x 25 ng.đ)		500.000
Trừ: Giá vốn hàng bán		<u>380.000</u>
Lãi gộp		120.000
Trừ: Chi phí hoạt động kinh doanh:		
Chi phí bán hàng	35.000	
Chi phí quản lý doanh nghiệp	<u>35.000</u>	<u>70.000</u>
Lãi trước thuế		50.000

Báo cáo trên Bảng 3.7 được lập theo phương pháp truyền thống, nên giá vốn hàng bán bao gồm cả định phí và biến phí sản xuất, chi phí hoạt động kinh doanh cũng bao gồm cả định phí và biến phí, phát sinh trong hoạt động bán hàng và quản lý doanh nghiệp. Báo cáo theo phương pháp truyền thống không phân chia chi phí thành biến phí và định phí.

**Bảng 3.8: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
theo số dư đảm phí**

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Công ty An Hòa Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh – 8 / 2006		
Doanh thu (20.000 sp x 25 ng.đ)		500.000
Trừ: Biến phí:		
Biến phí sản xuất	280.000	
Biến phí bán hàng	15.000	
Biến phí quản lý	<u>5.000</u>	<u>300.000</u>
Số dư đảm phí		200.000
Trừ: Định phí:		
Định phí sản xuất	100.000	
Định phí bán hàng	20.000	
Định phí quản lý	<u>30.000</u>	<u>150.000</u>
Lãi trước thuế		50.000

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo số dư đảm phí trên Bảng 3.8 đã phân biệt định phí với biến phí. Biến phí sản xuất 1 đồng hồ là 14 ng.đ, và tổng định phí sản xuất là 100.000 ng.đ. Trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo số dư đảm phí, tất cả biến phí đều được khấu trừ khỏi doanh thu để được số dư đảm phí, sau đó khấu trừ định phí để được lãi thuần trước thuế.

Nhà quản trị thường ưa chuộng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo số dư đảm phí, hơn báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo truyền thống, vì sự tách biệt định phí với biến phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo số dư đảm phí, làm nổi rõ các **mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận**. Trên báo cáo theo số dư đảm phí sẽ thấy rõ lãi thuần trước thuế sẽ bị ảnh hưởng như thế nào, khi mức tiêu thụ thay đổi theo một tỷ lệ nào đó.

Giả sử công ty dự kiến mức tiêu thụ của tháng 9 / 2006 sẽ tăng 20% so với mức tiêu thụ của tháng này, giá bán, định phí và biến phí không đổi. Với báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo mẫu truyền thống nhà quản trị sẽ không biết được lãi thuần trước thuế của tháng 9 / 2006 sẽ thay đổi như thế nào, nhưng với báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo số dư đảm phí, nhà quản trị sẽ tính được mức lãi trước thuế mới như sau:

Bảng 3.9: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo số dư đảm phí
(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Khoản mục	8 /2006	Biến động	9 / 2006
Doanh thu	500.000	100.000 (20% x 500.000 ng.đ)	600.000
Tổng biến phí	300.000	60.000 (20% x 300.000 ng.đ)	360.000
Số dư đảm phí	200.000	40.000 (20% x 200.000 ng.đ)	240.000
Định phí	150.000	- 0 - (định phí không đổi)	150.000
Lãi trước thuế	50.000	40.000 (lãi tăng bằng đúng mức tăng của số dư đảm phí)	90.000

Từ kết quả tính toán trên cho thấy lãi trước thuế tăng bằng đúng mức tăng của số dư đảm phí, và số dư đảm phí biến động theo quan hệ tỷ lệ thuận trực tiếp với doanh thu. Hai sự kiện này cho phép chúng ta tính nhanh mức tăng của lãi trước thuế theo công thức dưới đây:

$$\text{Mức tăng về doanh thu} \times \text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \text{Mức tăng về lãi trước thuế}$$

$$100.000 \text{ ng.đ} \times 40 \% = 40.000 \text{ ng.đ.}$$

$$\text{Với } 40\% = 200.000 \text{ ng.đ} : 500.000 \text{ ng.đ.}$$

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo mẫu truyền thống không thể áp dụng được cách phân tích này.

TÓM TẮT CHƯƠNG 3

• **Tổng số dư đảm phí** là số dư biểu hiện bằng số tuyệt đối tổng số tiền còn lại của doanh thu bán hàng sau khi đã trừ biến phí. Tỷ lệ số dư đảm phí là chỉ tiêu biểu hiện bằng số tương đối quan hệ tỷ lệ giữa tổng số dư đảm phí với doanh thu, hoặc giữa số dư đảm phí đơn vị với đơn giá bán. Khái niệm số dư đảm phí và tỷ lệ số dư đảm phí chỉ cho doanh nghiệp thấy rõ khi lượng bán thay đổi sẽ làm cho doanh thu thay đổi, sự thay đổi đó sẽ tác động như thế nào đến lãi thuần. Nếu doanh nghiệp đã vượt qua điểm hòa vốn và sản xuất trong mức năng lực cho phép, thì **số dư đảm phí tăng thêm khi tăng sản lượng bán chính là lợi nhuận tăng thêm của doanh nghiệp**.

• **Kết cấu của chi phí** trong doanh nghiệp sẽ ảnh hưởng đến tốc độ tăng hoặc giảm lợi nhuận của doanh nghiệp. Khi doanh nghiệp có tỷ lệ định phí trong tổng chi phí cao, lãi của doanh nghiệp sẽ rất nhạy cảm với biến động của doanh thu. Chính vì vậy, lãi sẽ tăng nhanh trong những năm kinh doanh thắng lợi và giảm nhanh trong những năm thất bại. Khi doanh nghiệp có tỷ lệ định phí trong tổng chi phí thấp, lãi của doanh nghiệp sẽ tương đối ổn định hơn khi doanh thu biến động. Tuy nhiên, nếu hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp ngày càng thắng lợi nhưng doanh nghiệp vẫn duy trì kết cấu chi phí như vậy, thì doanh nghiệp sẽ không tận dụng được cơ hội đạt lợi nhuận tối đa.

BÀI TẬP CHƯƠNG 3

Bài tập 1:

Doanh nghiệp sản xuất An Bình năm trước tiêu thụ được 20.000 sản phẩm X. Các tài liệu về sản phẩm X như sau:

- Đơn giá bán 15.000đ
- Biến phí một sản phẩm 9.000đ
- Tổng định phí hoạt động trong năm 96.000 ng.đ

Doanh nghiệp đang nghiên cứu các phương án để nâng cao thu nhập từ sản phẩm X này và đề nghị phòng kế toán cung cấp các yêu cầu dưới đây:

1. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt theo dạng số dư đảm phí

2. Doanh nghiệp dự kiến mức chi phí nhân công trực tiếp sẽ tăng lên 1.200đ cho mỗi sản phẩm so với năm trước, nhưng giá bán vẫn không đổi. Hãy xác định khối lượng và doanh thu ở điểm hòa vốn trong trường hợp này.

3. Nếu chi phí công nhân trực tiếp được thực hiện (như câu 3) thì phải tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm X, để doanh nghiệp trong năm tới vẫn đạt được mức lợi tức thuần như năm trước.

4. Sử dụng tài liệu ở câu 3. Doanh nghiệp phải quyết định giá bán sản phẩm X trong năm tới phải là bao nhiêu, để đủ bù đắp phần chi phí công nhân trực tiếp tăng lên, mà không làm ảnh hưởng đến tỷ lệ số dư đảm phí trong giá bán là 40%.

Bài Giải**1. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh:***Đơn vị tính: 1.000đ*

	Tổng số	Đơn vị	Tỷ lệ %
Doanh thu (20.000sp x 15.000đ)	300.000	15	100
(-) Biến phí (20.000sp x 9.000đ)	<u>180.000</u>	<u>9</u>	<u>60</u>
Số dư đảm phí	120.000	6	40
(-) Định phí hoạt động	<u>96.000</u>		
Lợi tức thuần	24.000		

2. Xác định khối lượng và doanh thu hòa vốn

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} = \frac{96.000}{6} = 16.000 \text{ sản phẩm}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{96.000}{0,4} = 240.000.000\text{đ}$$

Xác định độ lớn đòn bẩy kinh doanh

$$\text{Độ lớn kinh doanh} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Lãi thuần}} = \frac{120.000}{24.000} = 5$$

Ý nghĩa của độ lớn đòn bẩy kinh doanh biểu hiện, khi doanh thu thực hiện qua điểm hòa vốn, nếu doanh thu tăng thêm 1 thì lợi tức thuần tăng thêm 5. Chỉ tiêu độ lớn đòn bẩy kinh doanh là công cụ nhằm dự đoán lợi tức khi có biến động của doanh thu, và doanh thu đã qua điểm hòa vốn.

3. Nếu chi phí nhân công trực tiếp tăng 12.000đ/sản phẩm, thì biến phí 1 sản phẩm là $9 + 1,2 = 10,2$ ng.đ. Giá bán không đổi thì sản lượng và doanh thu tiêu thụ ở điểm hòa vốn là:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{96.000}{15 - 10,2} = \frac{96.000}{4,8} = 20.000 \text{ sp}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{96.000}{4,8: 15} = \frac{96.000}{0,32} = 300.000 \text{ ng.đ}$$

Nếu chi phí công nhân trực tiếp doanh nghiệp dự kiến tăng thêm 12.000đ/sản phẩm và điều kiện giá bán không đổi, thì khối lượng và doanh thu hòa vốn bằng khối lượng và doanh thu thực hiện năm trước.

4. Nếu dự kiến chi phí nhân công trực tiếp được thực hiện như Câu 3, và doanh nghiệp muốn giữ tỷ lệ số dư đảm phí như năm trước là 40%, thì giá phải bán là bao nhiêu để đáp ứng yêu cầu này?

Gọi Y là đơn giá để đạt được tỷ lệ số dư đảm phí là 40%.

Ta có phương trình:

$$\frac{Y - 10,2}{Y} = 0,4 \rightarrow Y = \frac{10,2}{0,6} = 17.000đ$$

Đơn giá phải là 17.000đ thì đáp ứng tỷ lệ số dư đảm phí 40%.

Bài tập 2:

Doanh nghiệp Mỹ Linh có tổng định phí hàng tháng là 27 tr.đ, đủ phục vụ cho năng lực sản xuất và tiêu thụ tối đa 15.000 sp / tháng. Hiện nay, mỗi tháng doanh nghiệp chỉ tiêu thụ được 10.000 sp với giá bán 8.000 đ / sp, biến phí sản phẩm là 4.800 đ /sp.

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo dạng số dư đảm phí, tính mức tiêu thụ và doanh thu hòa vốn

2. Để tận dụng tối đa năng lực sản xuất và tiêu thụ, nhà quản lý dự kiến các phương án sau:

+ Giảm giá bán 500 đ/sp.

+ Tăng quảng cáo mỗi tháng 7,5 tr.đ.

+ Giảm giá bán 200 đ/sp và tăng quảng cáo 3 tr.đ tháng.

Doanh nghiệp nên chọn phương án nào?

3. Có một khách hàng đề nghị mua 3.000 sp một lúc với giá bán không quá 90% giá hiện tại, và phải chuyên chở đến kho cho khách hàng, chi phí vận chuyển là 720ng.đ. Doanh nghiệp mong muốn thương vụ này đem về 6 tr.đ lợi nhuận. Hãy tính giá bán cho lô hàng này, thương vụ này có thực hiện được không?

Bài Giải

1. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh,

Đơn vị tính: 1.000đ

	Tổng số	Đơn vị	%
Doanh thu (12.000 sản phẩm x 7.500đ)	90.000	7,5	100
(-) Biến phí (12.000 sản phẩm x 4.500đ)	<u>54.000</u>	<u>4,5</u>	<u>60</u>
Số dư đảm phí	36.000	3,0	40
(-) Định phí hoạt động	<u>27.000</u>		
Lợi tức thuần	<u>9.000</u>		

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} = \frac{27.000}{3} = 9.000 \text{ sản phẩm}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ Số dư đảm phí}} = \frac{27.000}{0,4} = 67.500 \text{ ng.đ}$$

2. Căn cứ trên 15.000 sản phẩm năng lực tối đa sản xuất và tiêu thụ, doanh nghiệp dự kiến 3 phương án.

a. Giảm giá bán 500đ/sản phẩm điều kiện các nhân tố khác không đổi.

Khi giá bán giảm 500đ thì giá bán còn	7.000đ/sản phẩm.
Số dư đảm phí đơn vị là	$7.000 - 4.500 = 2.500\text{đ/sản phẩm}$
Σ số dư đảm phí dự kiến là	$(15.000 \times 2.500) = 37.500.000$
Σ số dư đảm phí hiện tại là	$(12.000 \times 3.000) = \underline{36.000.000}$
Số dư đảm phí tăng thêm	1.500 ng.đ

Số dư đảm phí tăng thêm này, chính là lợi nhuận tăng thêm, nếu doanh nghiệp thực hiện phương án này sẽ đem lại lợi nhuận là

$$9.000.000 + 1.500.000 = 10.500.000\text{đ}$$

b. Tăng quảng cáo 7.500.000đ/tháng thì định phí của doanh nghiệp lúc này là:

$$27.000.000 + 7.500.000 = 34.500.000\text{đ}$$

Σ số dư đảm phí dự kiến là	$(15.000 \times 3.000) = 45.000.000$
Σ số dư đảm phí hiện tại là	$(12.000 \times 3.000) = \underline{36.000.000}$
Số dư đảm phí tăng thêm	9.000.000đ
Định phí tăng thêm	<u>7.500.000</u>
Lợi tức thuần tăng thêm	1.500.000đ

Vậy nếu thực hiện phương án này sẽ đem lại lợi nhuận là:

$$9.000.000 + 1.500.000 = 10.500.000đ.$$

c. Giảm giá bán 200đ/sản phẩm và tăng quảng cáo 3.000.000đ/tháng

Nên giảm giá bán 200đ/sản phẩm thì số dư đảm phí đơn vị là:

$$(7.500 - 200) - 4.500 = 2.800đ/sản phẩm$$

Σ số dư đảm phí dự kiến là	(15.000 x 2.800)	=	42.000.000
Σ số dư đảm phí hiện tại là	(12.000 x 3.000)	=	<u>36.000.000</u>
Số dư đảm phí tăng thêm			6.000.000
Định phí tăng thêm			<u>3.000.000</u>
Lợi tức thuần tăng thêm			3.000.000

Vậy nếu thực hiện phương án này lợi tức của doanh nghiệp sẽ là:

$$9.000.000 + 3.000.000 = 12.000.000đ.$$

Để so sánh và lựa chọn các phương pháp trên ta nghiên cứu qua bảng phân tích sau:

Phương án	Doanh thu	Biến phí	Số dư đảm phí	Định phí	Lợi tức thuần	Chỉ phí cho lợi tức
Hiện tại	90.000	54.000	36.000	27.000	9.000	$\frac{81.000}{9} = 9$
Ph.án (a)	105.000	67.500	37.500	27.000	10.500	$\frac{94.500}{10.500} = 9$
Ph.án (b)	112.500	67.500	45.000	34.500	10.500	$\frac{102.000}{10.500} = 9,7$
Ph.án (c)	105.000	67.500	42.000	30.000	12.000	$\frac{97.500}{12.000} = 8,1$

Qua bảng phân tích trên cho ta thấy, doanh nghiệp lựa chọn phương án (c) là phương án cho lợi nhuận cao nhất là 12.000 và chi phí cho 1 đồng lợi nhuận là thấp nhất 8,1 trong mối tương quan với phương án khác.

3. Định giá bán sỉ 3.000 sản phẩm

Biến phí đơn vị		4.500đ
Lợi nhuận 1 sản phẩm	{6.000.000: 3.000}	2.000đ
Chi phí chuyên chở 1 sản phẩm	{720.000: 3.000}	240đ
		<hr/> 6.740đ

Giá mà khách hàng chấp nhận là:

$$7.500 \times 90\% = 6.750\text{đ/sản phẩm}$$

Thương vụ này được thực hiện vì chỉ tiêu giá bán của doanh nghiệp là 6.740đ < 6.750đ giá khách hàng chấp nhận mua.

Bài tập 3:

Công ty Alpha sản xuất và bán các loại cửa làm sẵn. Loại cửa này được bán với giá 60 ng.đ/cửa. Biến phí là 42 ng.đ/cửa, định phí là 450.000 ng.đ/năm. Công ty hiện đang bán được 30.000 cửa/năm.

Yêu cầu:

1. Tính số dư đảm phí của một cửa
2. Tính tỷ lệ số dư đảm phí
3. Tính mức tiêu thụ hòa vốn và doanh thu hòa vốn hàng năm.
4. Công ty cần bán bao nhiêu cửa để đạt chỉ tiêu lợi nhuận hoạt động kinh doanh trước thuế là 108.000 ng.đ
5. Công ty cần bán bao nhiêu cửa để đạt chỉ tiêu lợi nhuận hoạt động kinh doanh sau thuế là 88.200 ng.đ, giả sử thuế suất thuế TNDN là 28%.

Bài tập 4:

Công ty thương mại Anh Quốc kinh doanh hai loại sản phẩm A và B. Có tài liệu sau:

	Sản phẩm A	Sản phẩm B
Giá bán / sp (ng.đ)	10.000	12.000
Biến phí / sp (ng.đ)	4.500	7.200
Lượng tiêu thụ trong tháng (sp)	4.000	5.000
Tổng định phí (ng.đ)	35.880.000	

Yêu cầu:

1. Tính doanh thu hòa vốn của công ty
2. Giả sử trong tháng tới công ty dự kiến tổng doanh thu là 100.000 ng.đ, trong đó doanh số của sản phẩm A chiếm 80%, còn lại là doanh số của sản phẩm B. Hãy tính doanh số hòa vốn theo cơ cấu sản phẩm này.
3. So sánh kết quả tính được ở Câu 1 và Câu 2, nhận xét.

Bài tập 5:

Công ty Tiến Thịnh sản xuất hai loại sản phẩm X và Y. Có tài liệu về hai sản phẩm này như sau:

	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
Đơn giá bán (ng.đ)	15	32
Biến phí / sp (ng.đ)	7,5	20
Định phí hàng tháng (ng.đ)	450.000	50.000
Mức tiêu thụ hàng tháng (sp)	90.000	10.000

Yêu cầu:

1. Tính mức tiêu thụ hòa vốn hàng tháng cho từng sản phẩm
2. Tính mức tiêu thụ mà ở mức đó sản phẩm Y mang lại một khoản lợi nhuận bằng 20% doanh thu
3. BQL đang nghĩ cách làm giảm giá bán của sản phẩm X. Giả sử mức tiêu thụ hòa vốn là 80.000 sp thì giá bán của sản phẩm giảm được bao nhiêu?

Bài tập 6:

Công ty Alpha và Beta là hai đối thủ cạnh tranh. Hai công ty này sản xuất cùng một loại sản phẩm, bán ở cùng một thị trường và với cùng một mức giá. Cơ cấu chi phí của hai công ty như sau:

	Công ty Alpha	Công ty Beta
Đơn giá bán (ng.đ)	10	10
Biến phí / sp (ng.đ)	8	6
Số dư đảm phí (ng.đ)	2	4
Định phí hàng năm (ng.đ)	100.000	500.000

Yêu cầu:

1. Tính mức tiêu thụ hòa vốn của hai công ty
2. Cơ cấu chi phí của công ty nào có khả năng sinh lời nhiều hơn? Hãy giải thích
3. Cơ cấu chi phí của công ty nào rủi ro hơn? Hãy giải thích.

Bài tập 7:

Công ty XYZ sản xuất kinh doanh sản phẩm A. Có tài liệu trong năm như sau:

1. Chi phí sản xuất:

NVL trực tiếp	2.400 đ/sp
Nhân công trực tiếp	1.200 đ/sp
Biến phí SXC	1.100 đ/sp
Định phí SXC	28.000.000đ

2. Chi phí bán hàng:

Biến phí	600 đ/sp
Định phí	24.000.000đ

3. Chi phí quản lý

Biến phí	700đ/sp
Định phí	8.000.000đ

4. Trong năm, công ty bán 20.000 sp với giá 10.000 đ/sp:

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo cách ứng xử của chi phí. Vẽ đồ thị hòa vốn

2. Công ty quyết định biện pháp, khách hàng mua 1 sp A được tặng một món quà trị giá 1.000 đ. Cần phải bán bao nhiêu sản phẩm để đạt lợi nhuận 30.000.000 đ.

3. Có một khách hàng đặt mua 10.000 sp và yêu cầu:

- Giá bán không được quá 80% so với giá hiện bán của công ty.

- Phải vận chuyển đến kho của khách hàng, chi phí vận chuyển là 5.000.000đ

- Tiền hoa hồng trả cho nhà môi giới là 4.000.000đ

Mục tiêu của công ty phải thu được 10.000.000đ khi bán thêm 10.000 sp này. Vậy, giá bán trong trường hợp này là bao nhiêu và hợp đồng có được thực hiện không?

4. Tính độ lớn của đòn bẩy kinh doanh. Nếu tăng doanh thu thêm 10%, thì lợi nhuận của công ty là bao nhiêu? Để đạt lợi nhuận là 40.000.000 đ, công ty phải bán bao nhiêu sản phẩm? Phương án này có được thực hiện không khi năng lực tối đa của công ty là 24.800 sp.

5. Công ty dự tính tự động hóa quá trình sản xuất sẽ giảm biến phí 50% còn định phí sẽ tăng 100%. Tính sản lượng và doanh thu hòa vốn. Để đạt được lợi nhuận như trước đây, công ty phải bán được bao nhiêu sản phẩm?

Chương 4

DỰ TOÁN NGÂN SÁCH

MỤC TIÊU CỦA CHƯƠNG 4

- ⌘ Nhận thức được tầm quan trọng của việc lập dự toán ngân sách.
 - ⌘ Hiểu được dự toán là gì, có những loại dự toán ngân sách nào.
 - ⌘ Có thể sắp xếp trình tự các bước công việc chuẩn bị cho việc lập dự toán ngân sách tại doanh nghiệp.
 - ⌘ Biết cách lập dự toán ngân sách cho doanh nghiệp.
-

4.1. DỰ TOÁN

4.1.1. Mục đích của dự toán

Dự toán là quá trình tính toán chi tiết cho kỳ tới, nhằm huy động và sử dụng các nguồn lực theo các mục tiêu kế hoạch đề ra trong từng thời kỳ cụ thể. Dự toán có năm mục đích chủ yếu:

- Lập kế hoạch
- Làm thuận tiện quá trình truyền đạt và phối hợp hoạt động trong tổ chức.
- Phân bổ các nguồn lực
- Kiểm soát lợi nhuận và các mặt hoạt động
- Đánh giá kết quả và khen thưởng

4.1.2. Các loại dự toán

Các loại dự toán khác nhau có những mục đích khác nhau:

- **Dự toán tổng thể** là tập hợp toàn diện các bản dự toán về tất cả các giai đoạn của các mặt hoạt động kinh doanh trong một kỳ thời gian cụ thể.

- **Dự toán báo cáo tài chính** cho thấy các báo cáo tài chính của tổ chức sẽ như thế nào nếu các mặt hoạt động diễn ra đúng như kế hoạch. Báo cáo tài chính dự toán gồm báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dự toán, bảng cân đối kế toán dự toán và báo cáo lưu chuyển tiền tệ dự toán.

- **Dự toán vốn** là kế hoạch huy động các tài sản vốn như nhà xưởng, thiết bị.

- **Dự toán tài chính** là kế hoạch về cách huy động các nguồn tài chính của tổ chức, thí dụ bằng cách phát hành cổ phiếu hay trái phiếu.

Trong phạm vi kế toán quản trị sẽ nghiên cứu **dự toán tổng thể và dự toán báo cáo tài chính**, dự toán vốn và dự toán tài chính sẽ được nghiên cứu trong nội dung quản trị tài chính

4.1.3. Kỳ dự toán

Dự toán được xây dựng cho những kỳ thời gian cụ thể. Dự toán ngắn hạn lập cho các kỳ 1 năm, quý, hay tháng, trong khi dự toán dài hạn lập cho các kỳ trên 1 năm.

Dự toán lập theo hình thức cuốn chiếu, gọi là dự toán cuốn chiếu, được thường xuyên cập nhật bằng cách định kỳ thêm vào các kỳ sắp đến, và xóa dần các kỳ vừa hoàn thành. Dự toán cuốn chiếu cũng còn được gọi là dự toán liên tục.

4.1.4. Sổ tay dự toán

Sổ tay dự toán là tập hợp các hướng dẫn về trách nhiệm của cá nhân và các thủ tục, sổ sách và bảng biểu liên quan với quá trình lập và sử dụng số liệu dự toán.

Một trong các chức năng của dự toán là cải tiến quá trình truyền đạt, nên sổ tay phải được xây dựng sao cho tất cả mọi người có thể dựa vào đó, để có thông tin và các hướng dẫn về quá trình lập dự toán. Sổ tay dự toán không phải là các bản dự toán thực tế của kỳ tới, mà chỉ có các hướng dẫn về cách thực hiện quá trình dự toán trong tổ chức.

Sổ tay dự toán do nhân viên kế toán quản trị soạn thảo, thường gồm các nội dung chính sau:

Bảng 4.1: Sổ tay dự toán

Nội dung	Chi tiết
Giải thích các mục tiêu của quá trình dự toán	<ul style="list-style-type: none"> - Mục đích của quá trình kiểm soát và dự toán - Mục tiêu của những giai đoạn khác nhau của quá trình dự toán - Tầm quan trọng của các bản dự toán trong quá trình lập kế hoạch dài hạn và điều hành doanh nghiệp.
Cấu trúc tổ chức	<ul style="list-style-type: none"> - Sơ đồ tổ chức - Danh sách các nhân viên chịu trách nhiệm về quá trình dự toán
Phác thảo các bản dự toán chính	<ul style="list-style-type: none"> - Mối quan hệ giữa các bản dự toán chính
Các chi tiết về mặt hành chính	<ul style="list-style-type: none"> - Thành viên, và phạm vi liên quan của Ủy ban dự toán - Trình tự soạn thảo các bản dự toán - Thời gian biểu
Các vấn đề thủ tục	<ul style="list-style-type: none"> - Mẫu biểu và hướng dẫn cách ghi biểu - Mẫu báo cáo - Hệ thống tài khoản sử dụng - Ủy viên Ủy ban dự toán chịu trách nhiệm giải đáp thắc mắc liên quan đến quá trình soạn thảo dự toán.

4.1.5. Ủy ban dự toán

Ủy ban dự toán gồm những người đại diện từ tất cả các bộ phận chức năng của tổ chức như bộ phận kinh doanh, bộ phận sản xuất, bộ phận marketing, v.v.... Ủy ban dự toán có các chức năng:

- Điều phối quá trình lập dự toán, bao gồm ban hành sổ tay dự toán
- Xây dựng thời gian biểu cho quá trình xây dựng các bản dự toán chức năng
- Phân công nhiệm vụ xây dựng các bản dự toán chức năng

- Cung cấp thông tin hướng dẫn quá trình xây dựng dự toán
- Chuyển giao các bản dự toán hoàn thành đến cấp quản lý thích hợp
- So sánh các kết quả thực tế với dự toán và điều tra biến động
- Thường xuyên đánh giá quá trình lập kế hoạch và dự toán.

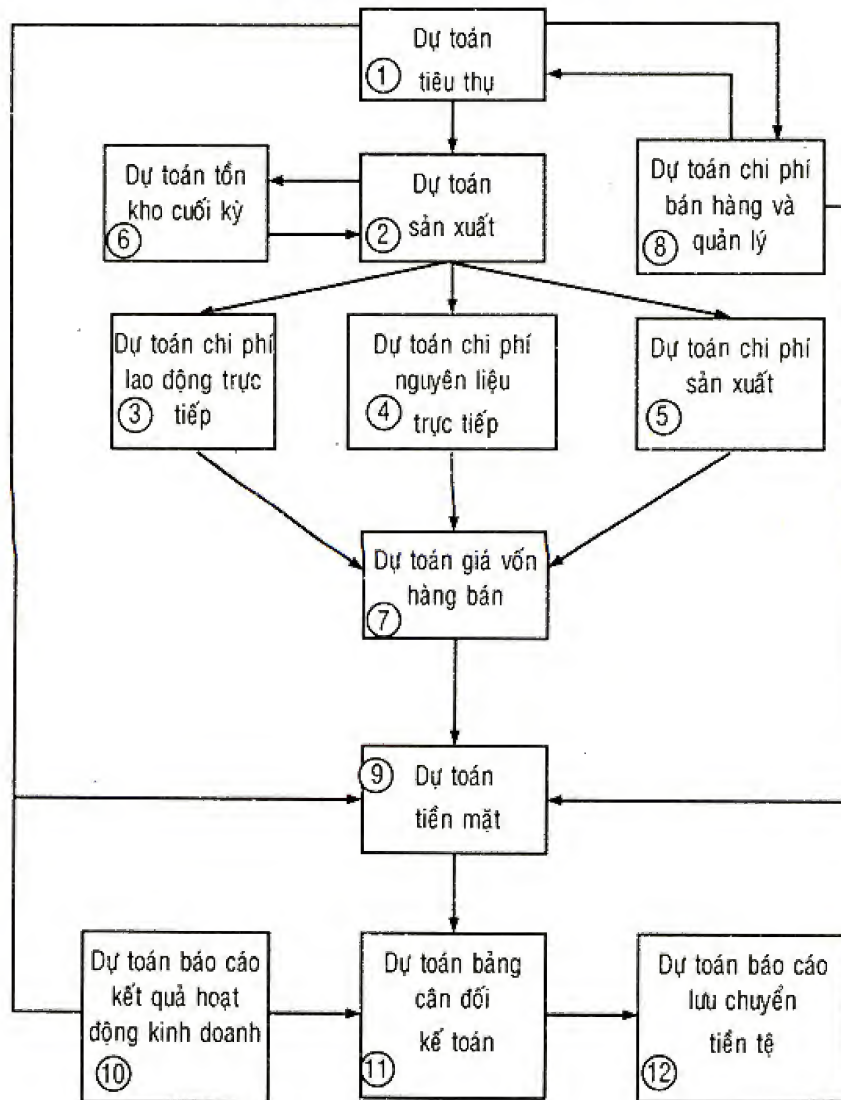
4.2. QUÁ TRÌNH DỰ TOÁN TỔNG THỂ

Quá trình lập dự toán ở các tổ chức không giống nhau, tuy nhiên quá trình dưới đây trình bày các bước tiến hành được nhiều tổ chức áp dụng.

Quá trình dự toán gồm các bước sau:

- Truyền đạt các chi tiết của chính sách dự toán và các hướng dẫn
- Xác định các nhân tố giới hạn kết quả
- Soạn thảo dự toán doanh thu
- Phác thảo các bản dự toán
- Thảo luận các bản dự toán với cấp trên
- Phối hợp và kiểm tra các bản dự toán
- Phê chuẩn cuối cùng các bản dự toán
- Kiểm tra dự toán

Sơ đồ 4.1: Hệ thống dự toán tổng thể và dự toán báo cáo tài chính



4.2.1. Dự toán tiêu thụ

Dự toán tiêu thụ là dự toán được lập đầu tiên và là căn cứ để xây dựng các dự toán còn lại trong dự toán tổng thể.

Dự toán tiêu thụ được xây dựng căn cứ trên chỉ tiêu lượng tiêu thụ với giá bán kỳ vọng. Khi lập dự toán tiêu thụ, doanh nghiệp cũng dự kiến dòng tiền thu từ hoạt động bán hàng thu tiền ngay và bán hàng trả chậm. Bảng dự kiến dòng tiền thu này sẽ là cơ sở để xây dựng dự toán tiền mặt.

Thí dụ: Dự toán tiêu thụ năm 2007 của công ty Trường Thành được lập như sau:

Bảng 4.2: Dự toán tiêu thụ

Doanh nghiệp 4 Trường Thành Dự toán tiêu thụ năm 2007					
(Đơn vị tính: 1000 đồng)					
	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Mức tiêu thụ kế hoạch	15.000sp	45.000sp	60.000sp	30.000sp	150.000sp
Đơn giá bán	x 50	x 50	x 50	x 50	x 50
Doanh thu	750.000*	2.250.000	3.000.000	1.500.000	7.500.000
Lịch thu tiền dự kiến					
Quý IV / 2006**	200.000				200.000
Quý I	450.000	300.000			750.000
Quý II		1.350.000	900.000		2.250.000
Quý III			1.800.000	1.200.000	3.000.000
Quý IV				900.000	900.000
Cộng	650.000	1.650.000	2.700.000	2.100.000	7.100.000

* Giả định 60% doanh thu là bán thu tiền ngay, 40% thu ở quý sau

** Khoản phải thu của quý 4/2006

4.2.2. Dự toán sản xuất

Căn cứ trên dự toán tiêu thụ, lập dự toán sản xuất. Khi lập dự toán nhu cầu sản xuất, cần cân đối với lượng còn tồn kho đầu kỳ, đồng thời cũng phải dự trù một lượng tồn kho nhất định cuối kỳ, để đảm bảo không bị tồn đọng quá nhiều, và cũng không bị thiếu sản phẩm khi sản xuất xảy ra sự cố bất thường. Công thức tính:

$$\text{Nhu cầu sản xuất} = \text{Nhu cầu tiêu thụ kế hoạch} + \text{Nhu cầu tồn kho cuối kỳ} - \text{Tồn kho đầu kỳ}$$

Thí dụ: Dự toán sản xuất năm 2007 của công ty Trường Thành được lập như sau:

Bảng 4.3: Dự toán sản xuất

Doanh nghiệp Trường Thành Dự toán sản xuất năm 2007					
<i>Đơn vị tính: sp</i>					
	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Mức tiêu thụ kế hoạch	15.000	45.000	60.000	30.000	150.000
Cộng: Tồn kho cuối kỳ*	9.000	12.000	6.000	3.000	3.000
Tổng nhu cầu	<u>24.000</u>	<u>57.000</u>	<u>66.000</u>	<u>33.000</u>	<u>153.000</u>
Trừ: Tồn kho đầu kỳ	3.000**	9.000	12.000	6.000	3.000
Nhu cầu sản xuất	21.000	48.000	54.000	27.000	150.000

* Giả định chính sách tồn kho của công ty là giữ tỷ lệ tồn kho cuối kỳ bằng 20% nhu cầu tiêu thụ của kỳ sau

** Lấy từ bảng Cân đối kế toán cuối năm 2006.

4.2.3. Dự toán nguyên liệu trực tiếp

Căn cứ vào nhu cầu sản xuất trong kỳ để tính nhu cầu nguyên liệu trực tiếp kế hoạch. Nhu cầu nguyên liệu trực tiếp kế hoạch phải thỏa mãn nhu cầu nguyên liệu trực tiếp đáp ứng mức sản xuất dự toán và nhu cầu nguyên liệu trực tiếp dự trữ. Công thức tính:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Nhu cầu} & & \text{Nhu cầu} & & \text{Nhu cầu} & & \text{Nguyên liệu} \\ \text{nguyên liệu} & & \text{nguyên liệu} & & \text{nguyên liệu} & & \text{Trực tiếp tồn} \\ \text{trực tiếp} & = & \text{trực tiếp} & + & \text{trực tiếp tồn} & - & \text{kho đầu kỳ} \\ \text{trong kỳ} & & \text{cho sản xuất} & & \text{kho cuối kỳ} & & \end{array}$$

Bên cạnh việc dự toán lượng nhu cầu nguyên liệu trực tiếp, doanh nghiệp còn phải lên lịch thanh toán dự kiến cho nhà cung cấp nguyên liệu trực tiếp. Lịch thanh toán dự kiến phản ánh các dòng tiền chi theo thời gian, là căn cứ để lập dự toán tiền mặt.

Thí dụ: Dự toán nguyên liệu trực tiếp năm 2007 của công ty Trường Thành được lập như sau:

**Bảng 4.4: Dự toán nguyên liệu trực tiếp
và lịch thanh toán cho nhà cung cấp**

Doanh nghiệp Trường Thành Dự toán nguyên liệu trực tiếp năm 2007 <i>Đơn vị tính: 1000 đồng</i>					
	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Nhu cầu sản xuất (sp)	21.000	48.000	54.000	27.000	150.000
Định mức lượng nguyên liệu / sp Y (kg)	<u>x 2,5</u>	<u>x 2,5</u>	<u>x 2,5</u>	<u>x 2,5</u>	<u>x 2,5</u>
Nhu cầu nguyên liệu trực tiếp cần cho sx (kg)	52.500	120.000	135.000	67.500	375.000
Cộng: nhu cầu tồn kho cuối kỳ (kg) *	<u>6.000</u>	<u>6.750</u>	<u>3.375</u>	<u>3.000</u>	<u>3.000</u>
Tổng cộng nhu cầu	58.500	126.750	138.375	70.500	378.000
Trừ: nguyên liệu trực tiếp tồn kho đầu kỳ (kg)	<u>2.625</u>	<u>6.000</u>	<u>6.750</u>	<u>3.375</u>	<u>2.625</u>
Nhu cầu mua vào (kg)	55.875	120.750	131.625	67.125	375.375
Định mức giá (2000 đ/kg)	<u>x 2</u>	<u>x 2</u>	<u>x 2</u>	<u>x 2</u>	<u>x 2</u>
Thành tiền	111.750	241.500	263.250	134.250	750.750
Lịch thanh toán dự kiến					
Khoản phải trả (31/12/2006)	132.000				132.000
Quý I **	67.050	44.700			111.750
Quý II		144.900	98.600		241.500
Quý III			157.950	105.300	263.250
Quý IV				80.550	80.550
Cộng	199.050	189.600	256.550	185.850	829.050

* 5% tổng nhu cầu quý sau

** 60% phải thanh toán ngay trong quý, 40% sẽ trả ở quý sau.

4.2.4. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp cũng căn cứ trên dự toán sản xuất. Nhu cầu lao động trực tiếp phải được tính sao cho đáp ứng đúng và đủ đối với nhu cầu sản xuất.

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp có tác dụng giúp doanh nghiệp chủ động về lao động, không bị tình trạng thừa hoặc thiếu lao động, đồng thời sử dụng lao động hiệu quả nhất.

Nhu cầu lao động trực tiếp được tính căn cứ trên nhu cầu sản xuất và định mức thời gian hao phí về lao động trực tiếp để hoàn thành 1 đơn vị sản phẩm. Sau khi xác định nhu cầu lao động trực tiếp, căn cứ trên định mức giá của một giờ lao động trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp.

Thí dụ: Dự toán chi phí nhân công trực tiếp năm 2007 của công ty Trường Thành được lập như sau:

Bảng 4.5: Dự toán nhu cầu lao động trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp

Doanh nghiệp Trường Thành Dự toán nguyên liệu trực tiếp năm 2007 <i>Đơn vị tính: 1000 đồng</i>					
	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Nhu cầu sản xuất (sp)	21.000	48.000	54.000	27.000	150.000
Định mức thời gian hao phí/sp Y (giờ)	<u>x 3</u>	<u>x 3</u>	<u>x 3</u>	<u>x 3</u>	<u>x 3</u>
Tổng nhu cầu thời gian hao phí cho sx (giờ)	63.000	144.000	162.000	81.000	450.000
Định mức giá của 1 giờ	<u>x 6</u>	<u>x 6</u>	<u>x 6</u>	<u>x 6</u>	<u>x 6</u>
Chi phí nhân công trực tiếp	378.000	864.000	972.000	468.000	2.700.000

4.2.5. Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán chi phí sản xuất chung được xây dựng theo hai yếu tố biến phí và định phí sản xuất chung, căn cứ trên đơn giá phân bổ kế hoạch chi phí sản xuất chung và mức hoạt động kế hoạch.

Khi lập dự toán chi phí sản xuất chung cũng tính chi phí sản xuất chung bằng tiền mặt. Khoản chi phí sản xuất chung bằng tiền mặt sẽ là căn cứ để lập dự toán tiền mặt. Điều cần lưu ý khi tính khoản chi phí sản xuất chung bằng tiền mặt là phải khấu trừ chi phí khấu hao, vì **chi phí khấu hao là một khoản chi phí ghi sổ, không có chi tiền mặt**.

Thí dụ: Dự toán chi phí sản xuất chung năm 2007 của công ty Trường Thành được lập như sau:

Bảng 4.6: Dự toán chi phí sản xuất chung và chi phí sản xuất chung bằng tiền mặt

Doanh nghiệp Trường Thành Dự toán chi phí sản xuất chung năm 2007					
Đơn vị tính: 1000 đồng					
	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Tổng nhu cầu thời gian hao phí cho sản xuất (giờ)	63.000	144.000	162.000	81.000	450.000
Đơn giá biến phí sản xuất chung	<u>x 1,5</u>	<u>x 1,5</u>	<u>x 1,5</u>	<u>x 1,5</u>	<u>x 1,5</u>
Tổng biến phí sản xuất chung kế hoạch	94.500	216.000	243.000	121.000	675.000
Định phí sản xuất chung phân bổ kế hoạch *	<u>393.750</u>	<u>393.750</u>	<u>93.750</u>	<u>393.750</u>	<u>1.575.000</u>
Tổng cộng chi phí sản xuất chung kế hoạch	488.250	609.750	336.750	515.250	2.250.000
Trừ: chi phí khấu hao	<u>100.250</u>	<u>100.250</u>	<u>100.250</u>	<u>100.250</u>	<u>401.000</u>
Tổng cộng chi phí sản xuất chung bằng tiền mặt	388.000	509.500	236.500	415.000	1.849.000

* Định phí kế hoạch của cả năm được phân bổ đều cho 4 quý: $450.000 \text{ giờ LĐTT} \times 3,5 \text{ ng.đ} = 1.575.000 \text{ ng.đ}$; $4 = 393.750 \text{ ng.đ}$.

4.2.6. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí bán hàng và quản lý bao gồm những khoản chi phí được ước tính sẽ phát sinh trong kỳ dự toán ở khâu bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

Thí dụ: Bảng 4.7 trình bày bảng dự toán chi phí bán hàng và quản lý năm 2007 của công ty Trường Thành.

4.3. DỰ TOÁN TIỀN MẶT

4.3.1. Khái niệm

Dự toán tiền mặt là bản dự toán chi tiết các dòng thu và dòng chi tiền mặt trong mối quan hệ với doanh thu và các khoản mục vốn. Như vậy dự toán tiền mặt là một báo cáo về các khoản thu tiền và chi tiền dự kiến trong tương lai, được trình bày sao cho có thể thể hiện số dư tiền mặt dự kiến của doanh nghiệp ở những kỳ thời gian cụ thể, càng ngắn càng tốt, thường là hàng tháng.

Bảng 4.7: Dự toán chi phí bán hàng và quản lý

Doanh nghiệp Trường Thành Dự toán chi phí bán hàng và quản lý năm 2007 <i>Đơn vị tính: 1000 đồng</i>					
	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Mức tiêu thụ kế hoạch	15.000	45.000	60.000	30.000	150.000
Biến phí bán hàng và quản lý kế hoạch / sp	<u>x 2</u>	<u>x 2</u>	<u>x 2</u>	<u>x 2</u>	<u>x 2</u>
Tổng biến phí kế hoạch	30.000	90.000	120.000	60.000	300.000
Định phí bán hàng và quản lý kế hoạch:					
- Quảng cáo	5.000	5.000	5.000	5.000	20.000
- Lương quản lý	50.000	50.000	50.000	50.000	200.000
- Bảo hiểm	12.000	12.000	12.000	12.000	48.000
- Thuê tài sản cố định	-	<u>8.000</u>	-	<u>22.000</u>	<u>30.000</u>
Tổng chi phí bán hàng và quản lý kế hoạch	97.000	165.000	187.000	149.000	598.000

4.3.2. Sự cần thiết của dự toán tiền mặt

Dự toán tiền mặt là một trong những công cụ lập kế hoạch quan trọng nhất mà tổ chức có thể sử dụng. Bản dự toán tiền mặt cho thấy hiệu ứng tiền mặt của tất cả các kế hoạch được lập trong quá trình dự toán, do đó việc soạn thảo bản dự toán tiền mặt có thể dẫn đến việc điều chỉnh các bản dự toán, nếu thấy rằng không có đủ nguồn tiền mặt để tài trợ cho các hoạt động kế hoạch.

Bản dự toán tiền mặt cũng có thể giúp cho quản lý thấy rõ những vấn đề tiềm ẩn có thể phát sinh, từ đó họ có thể có những hành động để ngăn chặn hay tránh các vấn đề đó. Một bản dự toán tiền mặt có thể cho thấy bốn tình huống. Tùy tình huống nào có khả năng phát sinh mà nhà quản lý sẽ có hành động thích hợp.

Bảng 4.8: Các tình huống tiền mặt

Tình huống	Hành động quản lý thích hợp
Bội thu ngắn hạn	Trả nợ sớm để được hưởng chiết khấu Cố gắng tăng doanh thu bằng cách tăng các nhà cung cấp và hàng tồn kho Đầu tư ngắn hạn
Bội chi ngắn hạn	Tìm thêm các nguồn cho vay Tích cực thu nợ Thu xếp để được gia tăng hạn mức tín dụng
Bội thu kéo dài	Đầu tư dài hạn Mở rộng Đa dạng hóa hoạt động Thay thế / nâng cấp tài sản cố định
Bội chi kéo dài	Tăng nợ dài hạn (như phát hành cổ phiếu vốn) Nghiên cứu các phương án thu hẹp hoạt động kinh doanh, tạm ngừng đầu tư.

Thí dụ: Dưới đây là thông tin ở công ty TNHH Q & Z. Dựa trên các thông tin này, nhân viên kế toán quản trị lập bảng dự toán tiền mặt cho 6 tháng cuối năm 2006, sau đó đưa ra một số kiến nghị cho quản lý:

(a) Sản phẩm Y của công ty có giá bán 40 ng.đ, biến phí sản phẩm là 26 ng.đ. Biến phí gồm chi phí nguyên liệu, 20 ng.đ, chi phí nhân công, 4 ng.đ, và chi phí sản xuất chung, 2 ng.đ

(b) Định phí hàng tháng là 6.000 ng.đ, được thanh toán vào ngày 28 hàng tháng.

(c) Lượng bán trả chậm của tháng 5, tháng 6 và ước tính cho 6 tháng cuối năm là:

T.5	T.6	T.7	T.8	T.9	T.10	T.11	T.12
1.000	1.200	1.400	1.600	1.800	2.000	2.200	2.600

(d) Lượng sản xuất

T.5	T.6	T.7	T.8	T.9	T.10	T.11	T.12
1.200	1.400	1.600	2.000	2.400	2.600	2.400	2.200

(e) Khách mua hàng trả tiền ngay được hưởng chiết khấu 5%. Lượng bán thu tiền ngay được ước tính khoảng 100 sản phẩm mỗi tháng.

(f) Khách hàng thanh toán nợ tiền hàng sau hai tháng.

(g) Công ty thanh toán tiền mua nguyên liệu cho nhà cung cấp sau 2 tháng

(h) Tiền lương được thanh toán ngay trong tháng phát sinh

(i) 70% biến phí sản xuất chung được trả ngay trong tháng phát sinh, phần còn lại được thanh toán vào tháng sau.

(j) Thuế phải trả của công ty là 18.000 ng.đ, phải nộp vào tháng 10.

(k) Trong tháng 6, công ty mua một máy vi tính mới. Giá mua máy vi tính là 8.000 ng.đ, sẽ phải thanh toán tiền cho người bán vào tháng 8. Máy vi tính cũ bán thanh lý được 600 ng.đ, người mua sẽ thanh toán trong tháng 7.

(l) Công ty đã bị bội chi 3.000 ng.đ ở ngân hàng tính đến ngày 30 / 6 / 2006.

(m) Nguyên liệu, sản phẩm dở dang, thành phẩm được lập kế hoạch ổn định cho cả năm

(n) Giá bán, giá nguyên liệu, giá nhân công và giá các loại chi phí ổn định cho cả năm.

Bảng 4.9: Dự toán tiền mặt**DỰ TOÁN TIỀN MẶT**

Từ 1/7/ 2006 đến 31/12/ 2006

Đơn vị: 1.000 ng.đ

	T.7	T.8	T.9	T.10	T.11	T.12	Cộng
Thu tiền:	40.000	48.000	56.000	64.000	72.000	80.000	360.000
Bán trả chậm*							
Bán thu tiền ngay	3.800	3.800	3.800	3.800	3.800	3.800	22.800
Bán máy vi tính	600						600
Cộng	<u>44.400</u>	<u>51.800</u>	<u>59.800</u>	<u>67.800</u>	<u>75.800</u>	<u>83.800</u>	<u>383.400</u>
Chi tiền:							
Nguyên liệu	24.000	28.000	32.000	40.000	48.000	52.000	224.000
Nhân công	6.400	8.000	9.600	10.400	9.600	8.800	52.800
Biến phí SX	3.080	3.760	4.560	5.080	4.920	4.520	25.920
Định phí	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	36.000
Thuế				18.000			8.000
Mua máy vi tính		8.000					8.000
Cộng	<u>39.480</u>	<u>53.760</u>	<u>52.160</u>	<u>79.480</u>	<u>68.520</u>	<u>71.320</u>	<u>364.720</u>
Bồi thu / bồi chi trong tháng	4.920	(1.960)	7.640	(11.680)	7.280	12.480	18.680
Dư tiền đầu kỳ	<u>(3.000)</u>	<u>1.920</u>	<u>(40)</u>	<u>7.600</u>	<u>(4.080)</u>	<u>3.200</u>	<u>(3.000)</u>
Dư tiền cuối kỳ	1.920	(40)	.600	(4.080)	3.200	15.680	15.680
Tính toán	T.6	T.7	T.8	T.9	T.10	T.11	T.12
Bán trả chậm							
Nguyên liệu							
Tính biến phí SX							
Biến phí SX	2.800	3.200	4.000	4.800	5.200	4.800	4.400
- 70% trả ngay trong tháng		2.240	2.800	3.360	3.640	3.360	3.080
- 30% trả trong tháng sau		840	960	1.200	1.440	1.560	1.440
		3.080	3.760	4.560	5.080	4.920	4.520

Nhận xét:

1. Vào cuối tháng 8 bị bội chi một ít nhưng đến cuối tháng 10 sẽ bị bội chi rất nhiều. Có thể giải quyết bằng cách kéo dài thời hạn thanh toán cho nhà cung cấp lâu hơn hai tháng hoặc giảm nguyên liệu mua vào, hoặc giảm sản lượng sản xuất bằng cách hạ các mức tồn kho hiện tại.

2. Nếu không có giải pháp nào trong các giải pháp trên có thể thực hiện được, thì công ty phải thương lượng với ngân hàng về các khoản bội chi này.

3. Việc thiếu tiền mặt chỉ là hiện tượng tạm thời vào tháng 8, đến cuối tháng 12 tiền mặt của công ty có dư khá nhiều. Công ty nên có kế hoạch trước để sử dụng số tiền này sao cho hiệu quả nhất.

4.4. DỰ TOÁN CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH**4.4.1. Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trình bày các khoản doanh thu và chi phí dự kiến trong kỳ dự toán, với giả định hoạt động sản xuất kinh doanh sẽ xảy ra đúng như kế hoạch. Trước khi lập dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, doanh nghiệp phải lập dự toán giá vốn hàng bán.

Thí dụ: Có bảng dự toán giá vốn hàng bán, và dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 2007 của công ty Công Minh dưới đây:

Bảng 4.10: Dự toán giá vốn hàng bán

Công ty Công Minh Dự toán giá vốn hàng bán năm 2007 <i>Đơn vị: 1.000 ng.đ</i>		
Nguyên liệu trực tiếp ⁽¹⁾ :		
Tồn kho nguyên liệu trực tiếp đầu kỳ	64.800	
Cộng: Mua vào	<u>6.400.000</u>	
Nguyên liệu trực tiếp chờ sử dụng	6.464.800	
Trừ: Tồn kho nguyên liệu trực tiếp cuối kỳ	<u>64.800</u>	
Nguyên liệu trực tiếp sử dụng		6.400.000
Nhân công trực tiếp ⁽²⁾		375.000
Chi phí sản xuất chung ⁽³⁾		<u>1.400.000</u>
Tổng cộng chi phí sản xuất		8.175.000
Cộng: Sản phẩm dở dang đầu kỳ		<u>0</u>
		8.175.000
Trừ: Sản phẩm dở dang cuối kỳ		<u>0</u>
Giá thành sản phẩm sản xuất		8.175.000
Cộng: Thành phẩm tồn kho đầu kỳ		<u>81.750</u>
Thành phẩm chờ bán		8.256.750
Trừ: Thành phẩm tồn kho cuối kỳ		<u>81.750</u>
Giá vốn hàng bán		8.175.000

⁽¹⁾ Lấy số liệu từ bảng dự toán sản xuất

⁽²⁾ Lấy số liệu từ bảng dự toán chi phí nhân công trực tiếp

⁽³⁾ Lấy số liệu từ bảng dự toán chi phí sản xuất chung

Bảng 4.11: Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Công ty Công Minh Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 2007 <i>Đơn vị: 1.000 ng.đ</i>		
Doanh thu bán hàng ⁽¹⁾		11.250.000
Trừ: Giá vốn hàng bán ⁽²⁾		<u>8.175.000</u>
Lãi gộp		3.075.000
Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp ⁽³⁾	1.406.500	
Chi phí trả lãi	<u>287.500</u>	
Tổng cộng chi phí		<u>1.694.000</u>
Lãi thuần trước thuế		1.381.000

⁽¹⁾ Lấy số liệu từ bảng dự toán tiêu thụ

⁽²⁾ Lấy từ bảng dự toán giá vốn hàng bán

⁽³⁾ Lấy số liệu từ bảng dự toán chi phí bán hàng và quản lý

4.4.2. Dự toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Dự toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ cung cấp thông tin về các nguồn tạo ra tiền, và nguồn sử dụng tiền dự kiến của các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính trong kỳ dự toán. Dự toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ được xây dựng theo hình thức báo cáo lưu chuyển tiền tệ, khác với bản dự toán tiền mặt, xây dựng nhằm sử dụng nội bộ.

Bảng 4.12: Dự toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Công ty Công Minh Dự toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm 2007 <i>Đơn vị: 1.000 ng.đ</i>		
Dòng tiền từ hoạt động kinh doanh:		
Tiền thu từ bán hàng		11.025.000
Tiền chi:		
Trả nhà cung cấp nguyên liệu	6.400.000	
Trả lương công nhân trực tiếp	375.000	
Trả các khoản chi phí sản xuất chung	960.000	
Trả các khoản chi phí bán hàng và quản lý DN	1.406.500	
Trả lãi vay	<u>62.500</u>	
Tổng tiền chi		<u>9.204.000</u>
Dòng tiền thuần từ hoạt động kinh doanh		1.821.000
Dòng tiền từ hoạt động đầu tư:		
Chi xây dựng văn phòng	<u>(1.000.000)</u>	
Dòng tiền thuần từ hoạt động đầu tư		(1.000.000)
Dòng tiền thuần từ hoạt động tài chính:		
Vay nợ	1.000.000	
Trả nợ gốc	<u>(1.000.000)</u>	
Dòng tiền thuần từ hoạt động tài chính		<u>0</u>
Tăng thuần về tiền và các khoản tương đương tiền		821.000
Số dư tiền và các khoản tương đương tiền đầu kỳ		<u>10.000</u>
Số dư tiền và các khoản tương đương tiền cuối kỳ		831.000

4.4.3. Dự toán bảng cân đối kế toán

Dự toán bảng cân đối kế toán trình bày các số dư cuối kỳ của tài sản, công nợ, và vốn chủ sở hữu, giả định hoạt động xảy ra theo đúng kế hoạch.

Bảng 4.13: Dự toán bảng cân đối kế toán

Công ty Công Minh Dự toán bảng cân đối kế toán năm 2007 <i>Đơn vị: 1.000 ng.đ</i>		
TÀI SẢN		
Tài sản ngắn hạn:		
Tiền mặt		831.000
Phải thu của khách hàng		405.000
Hàng tồn kho:		
Nguyên liệu	64.800	
Thành phẩm	81.750	
Vật tư	<u>42.000</u>	
Tổng cộng hàng tồn kho		<u>188. 550</u>
Tổng cộng tài sản ngắn hạn		1. 424.550
Tài sản dài hạn:		
Nhà xưởng	9.200.000	
Thiết bị	2.280.000	
Hao mòn lũy kế	<u>(2.323.550)</u>	
Giá trị còn lại của nhà xưởng, thiết bị		<u>9.156.450</u>
Tổng cộng tài sản		10.581.000
NGUỒN VỐN		
Nợ phải trả:		
Các khoản phải trả		<u>471.280</u>
Tổng cộng nợ phải trả		471.280
Nợ dài hạn:		
Phiếu nợ phải trả		<u>4.100.000</u>
Tổng cộng nợ		4.571.280
Vốn chủ sở hữu		<u>6.009.720</u>
Tổng cộng nợ và vốn chủ sở hữu		10.581.000

4.5. CÁC PHƯƠNG PHÁP DỰ TOÁN KHÁC

4.5.1. Phương pháp dự toán gia tăng và phương pháp dự toán từ số 0

4.5.1.1. Phương pháp dự toán gia tăng

Phương pháp dự toán gia tăng là một phương pháp dự toán truyền thống, mà các mức dự toán được căn cứ trên kết quả của năm hiện hành, cộng thêm một giá trị phản ánh mức tăng ước tính hay lạm phát ước tính của năm tới.

Phương pháp dự toán gia tăng thích hợp khi các mặt hoạt động năm hiện hành hiệu quả, hữu hiệu và kinh tế. Phương pháp dự toán gia tăng có nguy cơ tiềm ẩn chất chứa các khoản chi tiêu lãng phí, và không khuyến khích tính năng động, kéo dài các hoạt động không hiệu quả trước đây, vì các mức chi phí hiếm khi được xem xét kỹ lưỡng.

Do vậy, để loại trừ những điều không hiệu quả, doanh nghiệp có thể sử dụng các phương pháp dự toán khác. Trong số các phương pháp dự toán này là phương pháp dự toán từ số 0

4.5.1.2. Phương pháp dự toán từ số 0

a. Nguyên tắc

Nguyên tắc của phương pháp dự toán từ số 0 là dự toán cho từng trung tâm chi phí phải khởi sự từ số 0. Từng khoản mục chi phí đều được đánh giá toàn bộ trước khi được đưa vào bản dự toán của năm tới.

Phương pháp dự toán từ số 0 loại bỏ giả thiết cố hữu của phương pháp dự toán gia tăng, cho rằng các hoạt động của năm nay vẫn tiếp tục ở cùng mức độ hay cùng mức sản lượng trong năm tới, và rằng dự toán năm tới có thể dựa vào chi phí của năm nay, cộng thêm một giá trị nào đó để phản ánh sự phát triển hay lạm phát.

Tuy nhiên, trên thực tế, nhà quản trị không phải dự toán từ số 0, mà có thể bắt đầu ở các mức hoạt động và chi phí thấp hơn, tự hỏi điều gì sẽ xảy ra nếu một khía cạnh cụ thể nào đó của chi phí và hoạt động hiện nay được loại bỏ khỏi dự toán. Với cách này, có thể xem xét cận kề từng khía cạnh dự toán, từ đó có thể chọn lựa phương án hành động tốt hơn.

b. Quá trình dự toán từ số 0

Quá trình dự toán từ số 0 gồm 3 bước:

- Bước 1: Xác định các chương trình
- Bước 2: Đánh giá và xếp hạng các chương trình
- Bước 3: Phân bổ nguồn lực

- **Bước 1:** Xác định các chương trình, mô tả toàn diện các mặt hoạt động cụ thể của tổ chức, mà giới quản lý có thể sử dụng để đánh giá và xếp hạng chúng theo thứ tự ưu tiên. Có hai loại:

(a) Các chương trình loại trừ lẫn nhau gồm các phương pháp khác nhau cùng làm một công việc. Chương trình tốt nhất chọn ra phải được so sánh chi phí và lợi ích của chương trình đó, với các chương trình khác trước khi quyết định loại bỏ.

(b) Các chương trình gia tăng, chia một khía cạnh của một hoạt động thành các mức kết quả khác nhau. Chương trình 'cơ bản' mô tả mức công việc tối thiểu phải thực hiện, và những chương trình khác mô tả những công việc làm thêm, với chi phí bao nhiêu và được lợi ích gì.

Thí dụ: Một nhà quản lý trung tâm chi phí đang lập bảng dự toán chi phí bảo trì. Trước hết anh ta xem xét hai chương trình loại trừ lẫn nhau.

- Chương trình A có thể là duy trì một nhóm bảo trì gồm 2 nhân viên / ca, mỗi ngày làm 2 ca, chi phí tối thiểu hàng năm là 60 tr.đ / năm

- Chương trình B có thể là hợp đồng bảo trì với bên ngoài với chi phí 50 tr.đ/năm

Giả sử chương trình A được chọn, nhà quản lý sẽ tiến hành phân tích dự toán bằng cách mô tả các biến động gia tăng do sự chọn lựa này:

(a) Chương trình ‘cơ bản’ mô tả nhu cầu tối thiểu đối với công việc bảo trì. Nhu cầu này có thể là duy trì mỗi ca một người, mỗi ngày 2 ca và chi phí là 30 tr.đ/năm

(b) Chương trình gia tăng 1 có thể là duy trì 2 nhân viên bảo trì làm ca ngày và một làm ca đêm và chi phí là 45 tr.đ/năm. Phần dôi ra 15 tr,đ này cần được xem xét nhằm tìm biện pháp khắc phục

(c) Chương trình gia tăng 2 có thể giống như chương trình cơ bản, với 2 người/ca và chi phí là 69 tr,đ. Phân tích chi phí – lợi ích sẽ so sánh những thuận lợi, nếu có, của chương trình này với chương trình một ở trên, ...

- **Bước 2:** Đánh giá và xếp thứ tự từng hoạt động căn cứ trên lợi ích mà hoạt động đó mang lại cho tổ chức.

- **Bước 3:** Phân bổ nguồn lực dựa trên các nguồn sẵn có và quá trình đánh giá và xếp thứ tự các chương trình được chọn.

c. Ưu điểm và nhược điểm của phương pháp dự toán từ số 0

**** Ưu điểm:***

- Có khả năng nhận diện và loại bỏ các hoạt động không hiệu quả hay lạc hậu.
- Ngăn ngừa nhân viên chi tiêu lãng phí
- Có tính động viên cao
- Đáp ứng với những thay đổi của môi trường kinh doanh
- Tài liệu dự toán từ số 0 cung cấp một sự đánh giá sâu sắc các hoạt động của tổ chức.
- Có tính thách thức đối với hiện trạng

- Tóm lại, dự toán từ số 0 sẽ dẫn đến một quá trình phân bổ các nguồn lực hiệu quả hơn.

*** Nhược điểm:**

Nhược điểm lớn nhất của phương pháp dự toán từ số 0 là khối lượng lớn giấy tờ tạo ra. Các giả thiết về chi phí và lợi ích ở từng chương trình phải được cập nhật hóa thường xuyên, đồng thời có nhiều chương trình mới cũng như hoạt động mới phát sinh. Trong quá trình lập dự toán có thể có gặp các vấn đề sau:

- Quá chú trọng vào lợi ích trước mắt mà quên đi lợi ích lâu dài.

- Có thể có cảm giác là chương trình nào cũng cần được đưa vào dự toán.

- Hệ thống thông tin của tổ chức có thể không có khả năng cung cấp thông tin thích hợp.

- Có thể gặp khó khăn khi sắp xếp thứ tự vì:

- Có quá nhiều chương trình để sắp xếp
- Có những chương trình có vẻ có tầm quan trọng tương đương về mặt hoạt động
- Rất khó xếp thứ tự các hoạt động có lợi ích định tính, thí dụ điều kiện làm việc.

4.5.2. Phương pháp dự toán cuốn chiếu

a. Thế nào là dự toán cuốn chiếu?

Phương pháp dự toán cuốn chiếu (còn gọi là phương pháp dự toán liên tục) là các bản dự toán được cập nhật thường xuyên bằng cách bổ sung thêm một kỳ mới (thí dụ, một tháng hay một quý) để thay thế kỳ vừa kết thúc.

Bằng cách thu ngắn các kỳ lập dự toán, phương pháp dự toán cuốn chiếu xây dựng các chỉ tiêu và kế hoạch có tính hiện thực và chắc chắn hơn, nhất là đối với giá. Thay vì lập dự toán định kỳ hàng năm cho cả năm dự toán, phương pháp dự toán cuốn chiếu lập dự toán cho từng quý, hoặc

thậm chí cho từng tháng. Mỗi bản dự toán được lập cho 12 tháng sắp tới, sao cho dự toán hiện hành có thể kéo dài thêm một kỳ khi kỳ hiện hành kết thúc. Do vậy dự toán lập theo phương pháp này có tên gọi là dự toán cuốn chiếu.

b. Ưu điểm và nhược điểm của dự toán cuốn chiếu

**** Ưu điểm:***

- Giảm tính không chắc chắn của quá trình dự toán, vì chúng tập trung vào kế hoạch chi tiết và kiểm soát tương lai gần, có mức độ không chắc chắn nhỏ hơn.

- Chúng buộc quản lý phải thường xuyên đánh giá lại dự toán, và lập ra các bản dự toán hợp thời, căn cứ trên các sự kiện hiện hành

- Lập kế hoạch và kiểm soát được dựa trên kế hoạch hiện hành, có tính thực tế cao hơn nhiều so với dự toán cố định hàng năm đã được lập từ nhiều tháng trước

- Dự toán càng thực tế càng có ảnh hưởng động viên tốt hơn đối với quản lý.

- Luôn luôn có một bản dự toán kéo dài cho nhiều tháng sắp đến. Thí dụ, nếu dự toán cuốn chiếu được lập theo quý thì sẽ luôn luôn có một dự toán kéo dài cho 9 đến 12 tháng sắp tới.

**** Nhược điểm:***

Nếu các biến động ước tính không có tính liên tục thì việc thường xuyên cập nhật dự toán là điều không cần thiết. Thay vào đó, bản dự toán hàng năm có thể được cập nhật vào bất kỳ lúc nào quan sát có biến động, như vậy dự toán có thể được cập nhật một, hai lần trong một năm, hoặc thường xuyên hơn trong năm.

Khi bản dự toán cố định được cập nhật thì không nhất thiết phải soạn thảo một bản dự toán cuốn chiếu. Nếu một bản dự toán được cập nhật vào tháng 8 của năm, dự toán mới sẽ liên quan với các tháng 8 đến tháng 12, không kéo dài đến tháng 7 năm sau.

4.5.3. Phương pháp dự toán dựa trên hoạt động

a. Thế nào là dự toán dựa trên hoạt động?

Nói đơn giản, phương pháp dự toán dựa trên hoạt động chỉ là việc sử dụng các số liệu chi phí, được tính theo phương pháp tính chi phí dựa trên hoạt động để làm căn cứ lập dự toán.

Nói một cách đầy đủ thì phương pháp dự toán dựa trên hoạt động, liên quan với quá trình xác định các hoạt động giải thích cho các con số tài chính ở từng chức năng, và sử dụng mức hoạt động để quyết định nguồn lực phải được phân bổ bao nhiêu, hoạt động được quản lý tốt như thế nào, và giải thích các biến động so với dự toán.

b. Ưu điểm của phương pháp dự toán dựa trên hoạt động

- Các mức hoạt động khác nhau sẽ là cơ sở cho chương trình cơ bản, và các chương trình mở rộng trong phương pháp dự toán từ số 0.

- Chiến lược chung của tổ chức và mọi biến động thực tế hay khả năng biến động trong chiến lược này đều được xem xét, vì dự toán dựa trên hoạt động cố gắng quản lý doanh nghiệp, như một tập hợp gồm các bộ phận có quan hệ qua lại với nhau.

- Cần xác định các nhân tố quan trọng trong hoạt động mà doanh nghiệp phải thực thi tốt nếu doanh nghiệp muốn thành công, các thước đo kết quả cũng được xây dựng để giám sát quá trình tiến triển hướng về chúng.

TÓM TẮT CHƯƠNG 4

Dự toán là quá trình tính toán chi tiết cho kỳ tới, nhằm huy động và sử dụng các nguồn lực theo các mục tiêu kế hoạch đề ra trong từng thời kỳ cụ thể. Các báo cáo dự toán ngân sách bao gồm: Dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, dự toán hàng tồn kho, dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí nhân công trực tiếp, dự toán giá vốn, dự toán tiền mặt và dự toán báo cáo tài chính.

BÀI TẬP CHƯƠNG 4

Bài tập 1:

Doanh nghiệp Rồng Vàng đã xây dựng kế hoạch khối lượng sản phẩm bán trong 5 tháng như sau:

Tháng 7	khối lượng bán	30.000 sản phẩm
Tháng 8	khối lượng bán	45.000 sản phẩm
Tháng 9	khối lượng bán	60.000 sản phẩm
Tháng 10	khối lượng bán	50.000 sản phẩm
Tháng 11	Khối lượng bán	50.000 sản phẩm

Doanh nghiệp đang chuẩn bị lập kế hoạch sản xuất của quý 3. Theo kinh nghiệm của doanh nghiệp thì hàng tồn kho (sản phẩm, nguyên liệu) cuối tháng phải tương đương 10% của nhu cầu bán hoặc nhu cầu sản xuất của tháng sau.

Thông tin về chi phí để sản xuất một sản phẩm của Công ty như sau:

- Chi phí nguyên liệu trực tiếp	3 kg với giá 2 ng.đ/ kg
- Chi phí nhân công trực tiếp	2 giờ với giá 15 ng.đ/ giờ
- Chi phí sản xuất chung:	
Biến phí sản xuất chung	2 ng.đ / giờ ldt
Định phí sản xuất chung	50 triệu đồng / tháng (trong đó chi phí khấu hao là 10 tr.đ / tháng)

Yêu cầu:

Lập các bảng dự toán sau cho các tháng quý III:

1. Dự toán sản xuất
2. Dự toán chi phí nguyên liệu trực tiếp
3. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp
4. Dự toán chi phí sản xuất chung

Bài giải**1. Bảng dự toán sản xuất quý 3**

Chỉ tiêu	Tháng			Cả quý
	7	8	9	
Mức tiêu thụ kế hoạch	30.000	45.000	60.000	135.000
(+)Tồn kho cuối kỳ (*)	4.500	6.000	5.000	5.000
Tổng nhu cầu	34.500	51.000	65.000	140.000
(-)Tồn kho đầu kỳ	3.000	4.500	6.000	3.000
Nhu cầu sản xuất trong tháng	31.500	46.500	59.000	137.000

(*) Khối lượng tồn kho cuối kỳ bằng 10% khối lượng bán kỳ tới

Tháng 7: $45.000 \times 10\% = 4.500$

Tháng 8: $60.000 \times 10\% = 6.000$

Tháng 9: $50.000 \times 10\% = 5.000$

2. Bảng dự toán chi phí nguyên liệu trực tiếp

Chỉ tiêu	Tháng			Cả quý
	7	8	9	
Nhu cầu sản xuất (sp)	31.500	46.500	59.000	137.000
Định mức lượng NLTT/sp (kg/sp)	x 3	x 3	x 3	x 3
Nhu cầu NLTT cần cho sx (kg)	94.500	139.500	177.000	411.000
Cộng: Nhu cầu tồn kho cuối kỳ	13.950	17.700	15.000	15.000
Tổng cộng nhu cầu	108.450	157.200	192.000	426.000
Trừ: NLTT tồn kho đầu kỳ (kg)	9.450	13.950	17.700	17.700
Nhu cầu mua vào (ng. đ / kg)	99.000	143.250	174.300	408.300
Định mức giá (2.000 đ / kg)	x 2	x 2	x 2	x 2
Chi phí NLTT	198.000	286.500	348.600	816.600

3. Bảng dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Chỉ tiêu	Tháng			Cả quý
	7	8	9	
Nhu cầu sản xuất (sp)	31.500	46.500	59.000	137.000
Định mức thời gian hao phí /sp	x 2	x 2	x 2	x 2
Tổng nhu cầu thời gian hao phí cho sản xuất (giờ)	63.000	93.000	118.000	274.000
Định mức giá của 1 giờ	x 15	x 15	x 15	x 15
Chi phí nhân công TT	945.000	1.395.000	1.770.000	4.110.000

4. Bảng dự toán chi phí sản xuất chung

Chỉ tiêu	Tháng			Cả quý
	7	8	9	
Tổng nhu cầu thời gian hao phí	63.000	93.000	118.000	274.000
Đơn giá biến phí sản xuất	x 2	x 2	x 2	x 2
Tổng biến phí sxc kế hoạch	126.000	186.000	236.000	548.000
Định phí sxc phân bổ kế hoạch	50.000	50.000	50.000	50.000
Tổng cộng chi phí sxc kế hoạch	176.000	236.000	286.000	598.000
Trừ: chi phí khấu hao	10.000	10.000	10.000	10.000
Tổng cộng cpsxc bằng tiền mặt	166.000	226.000	276.000	588.000

Bài tập 2:

Công ty “Mỹ An” đã soạn thảo bảng cân đối thử vào lúc cuối kỳ kế toán hiện hành như dưới đây. (Đ/vị: 1000đ)

Bảng cân đối thử - Ngày 31/12/20x4

Tiền	29.000	
Phải thu của khách hàng	92.600	
Thành phẩm	67.300	
Sản phẩm dở dang	31.500	
Nguyên liệu	15.100	
Chi phí ứng trước	3.500	
Tài sản cố định	549.200	
Khấu hao lũy kế		193.000
Phải trả cho người bán		53.700
Thuế phải nộp Nhà nước		23.500
Vốn cổ phần thường, mệnh giá 11.000 đ/cổ phiếu (28.000 cổ phiếu)		308.000
Lãi chưa phân phối		<u>210.000</u>
	<u>788.200</u>	<u>788.200</u>

Trong năm 20x5 dự kiến sản xuất và tiêu thụ được 95.000 sản phẩm với giá 11.000 đ/sp. vào ngày 31/12/20x5 được dự kiến không đổi so với đầu năm. Dự toán về chi phí sản xuất và chi phí HĐKD của năm 20x5 như sau:

(Đơn vị: 1000đ)

	Định phí/ năm	Biến phí / sp tiêu thụ
Giá vốn hàng bán		
Nguyên liệu trực tiếp	-	1,6
Lao động trực tiếp	-	2,6
Sản xuất chung:		
Khấu hao TSCĐ	38.000	-
Các khoản CPSX chung khác	94.000	0,8
Chi phí bán hàng:		
Hoa hồng bán hàng	14.600	0,6
Quảng cáo	21.000	-
Chi phí khác	6.900	0,3
Chi phí quản lý chung		
Lương nhân viên quản lý	74.900	0,15
Chi phí văn phòng	950	0,10
Các khoản chi phí chung khác	7950	0,15

Cho biết tỷ suất thuế TNDN là 25%

Yêu cầu:

Lập bảng dự toán báo cáo kết quả HĐKD của năm 20x5.

Bài giải**Công ty Mỹ An****Dự toán Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

Cho 3 tháng kết thúc ngày 31/12/19x5

(Đơn vị: 1.000đ)

Doanh thu (11 x 95.000 sp)			1.045.000
Giá vốn hàng bán:			
Nguyên liệu trực tiếp (1,6 x 95.000 sp)		152.000	
Lao động trực tiếp (2,6 x 95.000 sp)		247.000	
Sản xuất chung ⁽¹⁾		208.000	
Giá vốn hàng bán			607.000
Lãi gộp			438.000
Chi phí HĐKD:			
Chi phí bán hàng			
Hoa hồng bán hàng ⁽²⁾	71.600		
Quảng cáo	21.000		
Chi phí khác ⁽³⁾	<u>35.400</u>		
Tổng cộng chi phí bán hàng		128.000	
Chi phí quản lý			
Lương nhân viên quản lý ⁽⁴⁾	89.150		
Chi phí văn phòng ⁽⁵⁾	10.450		
Chi phí khác ⁽⁶⁾	<u>22.200</u>		
Tổng cộng chi phí quản lý		<u>121.800</u>	
Tổng chi phí HĐKD			<u>249.800</u>
Lợi tức trước thuế			188.200
Thuế lợi tức			<u>47.050</u>
Lợi tức sau thuế			<u>141.150</u>

(1) Chi phí sản xuất chung:

<i>Biến phí</i>	$= 0,8 \times 95.000 \text{ sp}$	$= 76.000 \text{ ng.đ}$
<i>Định phí</i>	$= 38.000 + 94.000$	$= 132.000 \text{ ng.đ}$
<i>Cộng</i>		$= 208.000 \text{ ng.đ}$

(2) Hoa hồng bán hàng:

<i>Biến phí</i>	$= 0,6 \times 95.000 \text{ sp}$	$= 57.000 \text{ ng.đ}$
<i>Định phí</i>		$= 14.600 \text{ ng.đ}$
<i>Cộng</i>		$= 71.600 \text{ ng.đ}$

(3) Chi phí khác:

<i>Biến phí</i>	$= 0,3 \times 95.000 \text{ sp}$	$= 28.500 \text{ ng.đ}$
<i>Định phí</i>		$= 6.900 \text{ ng.đ}$
<i>Cộng</i>		$= 35.400 \text{ ng.đ}$

(4) Lương nhân viên quản lý:

<i>Biến phí</i>	$= 0,15 \times 95.000 \text{ sp}$	$= 14.250 \text{ ng.đ}$
<i>Định phí</i>		$= 74.900 \text{ ng.đ}$
<i>Cộng</i>		$= 89.150 \text{ ng.đ}$

(5) Chi phí văn phòng:

<i>Biến phí</i>	$= 0,1 \times 95.000 \text{ sp}$	$= 9.500 \text{ ng.đ}$
<i>Định phí</i>		$= 950 \text{ ng.đ}$
<i>Cộng</i>		$= 10.450 \text{ ng.đ}$

(6) Chi phí khác:

<i>Biến phí</i>	$= 0,15 \times 95.000 \text{ sp}$	$= 14.250 \text{ ng.đ}$
<i>Định phí</i>		$= 7.950 \text{ ng.đ}$
<i>Cộng</i>		$= 22.200 \text{ ng.đ}$

Bài tập 3:

Có bảng cân đối kế toán dưới đây của công ty Sơn Hà:

Bảng cân đối kế toán

Ngày 31/6/20x4

(Đơn vị: ngàn đồng)

Tiền mặt	7.000
Phải thu của khách hàng	24.000
Hàng tồn kho	26.250
Tài sản cố định	150.000
Phải trả người bán	16.625
Vốn chủ sở hữu	175.000
Lợi nhuận chưa phân phối	15.625

- Doanh thu thực tế của tháng 6 và doanh thu dự kiến của các tháng 7, 8, 9 và 10 / 20x4 như sau

(Đơn vị: ngàn đồng)

Tháng 6 (thực tế)	40.000
Tháng 7	50.000
Tháng 8	64.000
Tháng 9	80.000
Tháng 10	36.000

- Trong doanh thu hàng tháng có 40% được trả ngay, 60% được trả sau một tháng. Số dư của tài khoản “Phải thu của khách hàng” vào ngày 31/6 là nợ phải thu của doanh thu tháng 6.

- Tỷ lệ lãi gộp / trên doanh thu là 30%

- Chi phí hoạt động kinh doanh hàng tháng gồm: lương và phụ cấp lương bằng 15% doanh thu; thuê nhà, 2.200 ng.đ; chi khác bằng 5% doanh thu (gồm cả chi phí khấu hao 1.000 ng.đ / tháng)

- Giá trị tồn kho cuối tháng bằng 75% nhu cầu của tháng tiếp theo

- Hàng mua vào phải thanh toán ngay trong tháng mua 50%, số còn lại thanh toán trong tháng tiếp theo. Số dư của TK “Phải trả người bán” là nợ tiền hàng mua trong tháng 6 nhưng chưa thanh toán cho nhà cung cấp.

- Công ty có chính sách duy trì tiền mặt tại quỹ luôn ở mức tối thiểu 5.000 ng.đ. Công ty vay tiền vào đầu tháng và thực hiện tất cả các khoản chi trả vào cuối tháng. Tiền lời được trả hàng quý với lãi suất 12% / năm.

Yêu cầu:

Lập các bảng dự toán sau của các tháng quý III:

1. Lập bảng dự toán tiêu thụ
2. Lập bảng dự toán mua hàng và thanh toán cho người bán
3. Lập bảng dự toán chi phí hoạt động kinh doanh
4. Lập bảng dự toán tiền mặt

Bài tập 4:

Công ty Việt Quang là một công ty bán buôn. Công ty dự toán kết quả kinh doanh của 6 tháng tới như sau:

(Đơn vị: tr.đ)

	T.1	T.2	T.3	T.4	T.5	T.6
Doanh thu	52	55	55	60	55	53
Giá vốn hàng bán	30	31	31	35	31	32
Lương	10	10	10	10	10	10
Điện – nước	5	5	4	3	3	3
Khấu hao	3	3	3	3	3	3
Chi phí chung khác	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>
Cộng chi phí	50	51	50	53	49	50
Lãi thuần	2	4	5	7	6	3

Công ty có chính sách cho khách hàng thanh toán sau 6 tháng. Cho biết doanh thu của tháng 12 năm trước là 60 tr.đ. Công ty có chủ trương duy trì hàng tồn kho cuối kỳ ở mức bằng với mức tiêu thụ của tháng sau. Hàng tồn kho mua về sẽ phải thanh toán trong tháng sau. Trong tháng 12 năm trước, công ty mua 30 tr.đ hàng tồn kho. Các chi phí lương và chi phí chung khác phải thanh toán ngay khi phát sinh. Chi phí điện – nước được thanh toán mỗi quý một lần vào tháng cuối quý. Công ty có kế hoạch mua một xe tải nhỏ vào tháng 3, trị giá 150 tr.đ, trả trước 40 tr.đ.

Yêu cầu:

Lập dự toán tiền của 6 tháng đầu năm nay. Cho biết số dư tiền vào ngày 1/1 năm nay là 120 tr.đ

Bài tập 5:

Với những thông tin được cho dưới đây hãy lập bảng dự toán tiền hàng tháng cho 3 tháng của quý tới (Quý 4) của công ty “Hoàng Kim”

(Đơn vị: 1000đ)

	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12
Doanh thu	750.000	800.000	900.000
Chi phí sản xuất	450.000	480.000	540.000
Chi phí hoạt động kinh doanh	225.000	240.000	270.000
Chi phí sắm TSCĐ		60.000	

Công ty “Hoàng Kim” dự kiến 25% doanh thu là bằng tiền mặt còn lại được trả chậm, 70% sẽ được thu trong tháng sau, 30% được thu trong tháng sau nữa. Các khoản chi phí không bằng tiền mặt chiếm 25.000 ng.đ của chi phí sản xuất và 10.000 ng.đ của chi phí HĐKD. Phần còn lại của chi phí sản xuất và chi phí HĐKD sẽ được thanh toán hết, một nửa trong tháng phát sinh và một nửa ở tháng tiếp theo.

Tài sản ngắn hạn có vào ngày 1/10 gồm:

Tiền: 70.000 ng.đ

Chứng khoán ngắn hạn: 50.000 ng.đ

Các khoản phải thu của khách hàng: 600.000 ng.đ (gồm 450.000 ng.đ của tháng 9, 150.000 ng.đ của tháng 8).

Và nợ vay ngắn hạn gồm:

Khoản nợ 60.000 ng.đ, 6%, kỳ hạn 3 tháng và đến hạn vào ngày 18/10.

Phải trả cho người bán gồm 200.000 ng.đ của chi phí sản xuất tháng 9

Phải trả khác gồm 100.000 ng.đ của chi phí HĐKD tháng 9

Trong tháng 12 sẽ phải nộp 50.000 ng.đ thuế TNDN.

Chương 5

ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ

MỤC TIÊU CHƯƠNG 5

- ⊕ *Hiểu được kế toán trách nhiệm là gì, và biết cách sử dụng các công cụ kế toán để đánh giá thành quả quản lý của nhà quản trị các cấp.*
 - ⊕ *Biết cách đánh giá, đo lường kết quả ở từng bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm.*
 - ⊕ *Biết lập và phân tích báo cáo bộ phận.*
-

Ngoại trừ các tổ chức có quy mô rất nhỏ có thể quản lý như một đơn vị riêng biệt, những tổ chức khác đều phải phân chia thành các phòng ban hay các bộ phận. Sự phân chia một tổ chức thành các bộ phận giúp cho việc quản lý dễ dàng và hiệu quả hơn. Điều này làm nảy sinh vấn đề làm sao để đánh giá tốt nhất kết quả bộ phận.

Để hỗ trợ cho quản lý đo lường và kiểm soát kết quả bộ phận, KTQT vận dụng hệ thống kế toán trách nhiệm để phân loại cấu trúc tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm, trên cơ sở đó đánh giá kết quả của từng bộ phận dựa trên trách nhiệm được giao cho bộ phận.

5.1. KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM – TRUNG TÂM TRÁCH NHIỆM

5.1.1. Khái niệm

Kế toán trách nhiệm là hệ thống kế toán tập hợp kết quả theo từng lĩnh vực thuộc trách nhiệm cá nhân, bộ phận, nhằm giám sát và đánh giá kết quả của từng bộ phận trong tổ chức.

Mục tiêu của hệ thống kế toán trách nhiệm là nhằm đảm bảo sử dụng ***hữu hiệu và hiệu quả*** các nguồn lực của tổ chức. Tính hữu hiệu bao gồm việc hoàn thành những gì tổ chức muốn làm. Tính hiệu quả bao gồm việc hoàn thành các mục tiêu của tổ chức với chi phí thấp, thể hiện bằng lượng đầu ra đạt được trên một đơn vị đầu vào. Tính hiệu quả được đo lường mà không tính tới việc đầu ra có phù hợp với các mục tiêu của tổ chức hay không. Như vậy, một tổ chức có thể hoạt động hữu hiệu mà không hiệu quả, và ngược lại. ***Đầu ra thường được đo lường bằng doanh thu; đầu vào thường được đo lường bằng chi phí.***

Trên thực tế, hệ thống kế toán trách nhiệm ở các tổ chức khác nhau rất đa dạng. Có những hệ thống kế toán

trách nhiệm bao gồm các thủ tục được thể chế hóa cao với cách hoạt động theo lịch trình đều đặn, và có những hệ thống không được thể chế hóa và hoạt động tùy tiện. Có những nhà quản lý bộ phận hay quản lý chương trình được giao quyền hạn quyết định lớn, và cũng có những nhà quản lý bộ phận hầu như không có quyền hạn gì đối với các quyết định về sử dụng các nguồn lực thuộc bộ phận họ quản lý.

Các khác biệt này phát sinh do các đặc điểm của hệ thống trách nhiệm, và lượng quyền hạn mà nhà quản lý cấp cao trao cho các nhà quản lý cấp dưới. Sự phân quyền trong một tổ chức một phần tùy thuộc vào môi trường của tổ chức, và một phần tùy thuộc vào quan điểm của quản trị cấp cao và phong cách quản lý. Vì vậy, không dễ dàng xác định chính xác các đặc điểm của một hệ thống kế toán trách nhiệm của một tổ chức.

Tuy nhiên, dù có những hạn chế như vậy, các nguyên tắc kế toán trách nhiệm cũng cung cấp một cách suy nghĩ về một tập hợp các vấn đề quản lý quan trọng; hệ quả là, quản lý nên quan tâm đến chúng hơn là bỏ qua chúng.

Một hệ thống kế toán trách nhiệm hữu ích phải thỏa mãn lý thuyết phù hợp. Lý thuyết này cho rằng không có một kiểu mẫu đúng để tổ chức một cấu trúc tổ chức thích hợp nhất, là cấu trúc cung cấp một sự phù hợp với (1) *môi trường tổ chức hoạt động*, (2) *chiến lược tổng hợp của tổ chức*, và (3) *các giá trị và sự khích lệ của quản trị cấp cao*. Đối với hệ thống kế toán trách nhiệm cũng đòi hỏi một sự thích ứng như vậy.

Vậy, hệ thống kế toán trách nhiệm là gì? Hay, có thể nói gì về điều sẽ giúp các nhà quản trị các tổ chức, nghĩ về cách thiết kế hệ thống phù hợp với các chiến lược và cơ cấu tổ chức của tổ chức?

Để trả lời cho các câu hỏi trên, cần tìm hiểu cấu trúc và quá trình của một hệ thống kế toán trách nhiệm. **Cấu trúc là ‘hệ thống là cái gì’; quá trình là ‘hệ thống làm cái gì’.** Thí dụ, hệ thống của một con người bao gồm thân xác và tâm trí. Tương tự, hệ thống kế toán trách nhiệm cũng gồm cấu trúc và chức năng.

Cấu trúc của một hệ thống kế toán trách nhiệm có thể đánh giá bằng các nhóm người trong phạm vi một tổ chức, làm việc với nhau để thực hiện một hay nhiều mục tiêu của tổ chức. Mỗi nhóm được gọi là một trung tâm trách nhiệm, đặt dưới sự lãnh đạo của một nhà quản lý. Nhà quản lý này phải chịu trách nhiệm chung về kết quả của trung tâm. Thật vậy, trên quan điểm của kế toán trách nhiệm, một tổ chức được xem là một tập hợp, hay một mạng lưới các trung tâm trách nhiệm. Cụ thể hơn, vì mỗi người trong tổ chức đều chịu trách nhiệm với cái gì đó, và vì phần lớn tổ chức đều tổ chức nhân sự của mình thành các nhóm (phòng, bộ phận, chương trình ...) nên mỗi nhóm có thể được xem là một trung tâm trách nhiệm. Như vậy, vấn đề đặt ra khi thiết kế cấu trúc của một hệ thống kế toán trách nhiệm là “nhóm có trách nhiệm với cái gì?”. Mục đích của quản trị cấp cao là thiết kế mạng lưới các trung tâm trách nhiệm của tổ chức, sao cho các cá nhân có trách nhiệm đối với các hoạt động mà họ có quyền kiểm soát. Như chúng ta sẽ thấy, công việc nghe tưởng dễ này lại cực kỳ khó khăn khi thực hiện.

5.1.2. Các loại trung tâm trách nhiệm.

Trung tâm trách nhiệm là một chức năng hay một bộ phận trong tổ chức, đặt dưới sự lãnh đạo của một nhà quản trị, chịu trách nhiệm trực tiếp với kết quả của chức năng đó hay bộ phận đó. Có ba loại trung tâm trách nhiệm – trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư.

5.1.2.1. Trung tâm chi phí

Trung tâm chi phí là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý chỉ chịu trách nhiệm, hoặc chỉ có quyền kiểm soát đối với chi phí phát sinh ở trung tâm, không có quyền hạn đối với việc tiêu thụ và đầu tư vốn. Được xếp vào loại trung tâm chi phí là các phân xưởng sản xuất, các phòng ban chức năng.

Trung tâm chi phí là phạm vi cơ bản của hệ thống xác định chi phí, là điểm xuất phát của các hoạt động:

- Phân loại chi phí thực tế phát sinh
- Lập dự toán chi phí
- So sánh chi phí thực tế với định mức chi phí tiêu chuẩn.

Trung tâm chi phí được chia thành hai nhóm:

Trung tâm chi phí tiêu chuẩn: là trung tâm chi phí mà các yếu tố chi phí, và các mức hao phí về các nguồn lực sử dụng để sản xuất một đơn vị sản phẩm đều được xây dựng định mức cụ thể. Ở trung tâm chi phí tiêu chuẩn, chỉ tiêu chi phí tính cho một đơn vị là yếu tố cơ bản để xác định tổng chi phí tiêu chuẩn. Nhà quản trị trung tâm chi phí tiêu chuẩn có trách nhiệm kiểm soát chi phí thực tế phát sinh, để vẫn đảm bảo kế hoạch sản xuất và vẫn đảm bảo kế hoạch chi phí, tính cho từng đơn vị sản phẩm và tính cho toàn bộ.

Trung tâm chi phí dự toán: là trung tâm chi phí mà các yếu tố chi phí được dự toán và đánh giá căn cứ trên nhiệm vụ được giao chung, không thể xác định cụ thể cho từng đơn vị sản phẩm hoặc cho từng công việc của trung tâm. Nhà quản trị trung tâm chi phí tùy ý có trách nhiệm kiểm soát chi phí thực tế phát sinh, sao cho phù hợp với chi phí dự toán đồng thời đảm bảo thực hiện nhiệm vụ được giao.

Trung tâm chi phí tiêu chuẩn và trung tâm chi phí dự toán khác nhau ở chỗ, sản phẩm của trung tâm chi phí tiêu chuẩn có thể định lượng cụ thể, chính xác – thí dụ, lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ – trong khi sản phẩm của trung tâm chi phí tùy ý thường khó định lượng chính xác, vì chúng thường thể hiện bằng những hoạt động phục vụ, những ý tưởng – thí dụ, sản phẩm của phòng tổ chức nhân sự là nhân sự được tuyển dụng có năng lực, sự bố trí nhân sự; sản phẩm của bộ phận nghiên cứu và phát triển là ý tưởng về sản phẩm mới v.v....

5.1.2.2. Trung tâm lợi nhuận

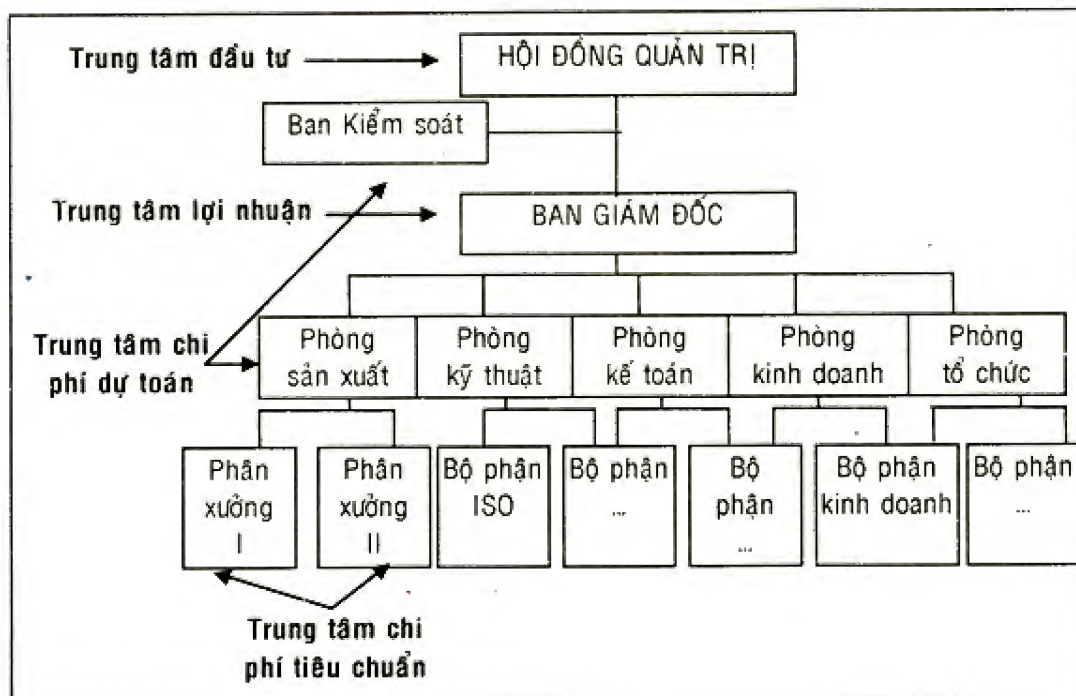
Trung tâm lợi nhuận là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản trị phải chịu trách nhiệm với kết quả sản xuất và tiêu thụ của trung tâm. Do vậy, nhà quản trị được quyền quyết định về những vấn đề như định giá, marketing, sản lượng sản xuất, nguồn cung cấp, cơ cấu hàng bán v.v.... Nhà quản lý trung tâm lợi nhuận còn được giao quản lý và sử dụng một số vốn của tổ chức, cùng với nhiệm vụ tạo ra lợi nhuận từ việc sử dụng hiệu quả nguồn vốn đó. Mọi sự đầu tư thêm vốn cho trung tâm đều nằm ngoài phạm vi quyền hạn và trách nhiệm của nhà quản lý trung tâm lợi nhuận. Được xếp vào loại trung tâm lợi nhuận là các đơn vị kinh doanh trong tổ chức như các công ty phụ thuộc, các chi nhánh v.v...

5.1.2.3. Trung tâm đầu tư

Trung tâm đầu tư là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản trị ngoài việc phải chịu trách nhiệm với chi phí, doanh thu, lợi nhuận của trung tâm, còn phải chịu trách nhiệm với vốn đầu tư và khả năng huy động các nguồn tài trợ. Do vậy, nhà quản trị trung tâm đầu tư được quyền ra các quyết định về đầu tư vốn và sử dụng vốn lưu động. Được xếp vào loại trung tâm đầu tư là Hội đồng quản trị, các công ty con độc lập v.v...

Việc chọn lựa một trung tâm thích hợp nhất cho một đơn vị trong tổ chức là điều không dễ dàng. Cơ sở để xác định một bộ phận trong tổ chức là trung tâm loại gì, là căn cứ trên loại nguồn lực hoặc trách nhiệm mà nhà quản lý trung tâm trách nhiệm đó được giao. Trên thực tế việc phân biệt rõ ràng loại trung tâm trách nhiệm cho các bộ phận, đơn vị trong một tổ chức chỉ mang tính tương đối, và phụ thuộc vào quan điểm của nhà quản trị cấp cao nhất. Thí dụ, phòng kinh doanh có thể xếp vào loại trung tâm chi phí tùy ý, vì nhà quản trị phòng cũng phải dự toán chi phí hoạt động của phòng, cũng phải kiểm soát chi phí phát sinh v.v... hoặc, nếu một đơn vị kinh doanh trực thuộc mà nhà quản trị cũng được giao quyền quyết định đầu tư vốn trong một phạm vi nào đó, thì cũng có thể xếp vào loại trung tâm đầu tư. Do vậy, để có thể phân loại các bộ phận, đơn vị trong tổ chức vào các loại trung tâm trách nhiệm hợp lý nhất, thì nên căn cứ vào nhiệm vụ chính của bộ phận, đơn vị đó.

Sơ đồ 5.1: Mô hình hệ thống các trung tâm trách nhiệm trong một tổ chức



5.2. ĐÁNH GIÁ KẾT QUẢ BỘ PHẬN

5.2.1. Quan điểm đánh giá

Khi thiết kế các trung tâm trách nhiệm, phải xuất phát từ quan điểm nhìn nhận toàn bộ tổ chức là một trung tâm đầu tư. Điều này có nghĩa là tổ chức phải đạt được một mức lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh thỏa đáng để (1) đáp ứng nhu cầu đầu tư và đổi mới cơ sở vật chất, (2) đáp ứng nhu cầu tiền mặt cần thiết cho sự tăng trưởng, (3) đối phó với mọi bất trắc ngoài dự kiến do nền kinh tế suy thoái và (4) thỏa mãn sự kỳ vọng của các nhà đầu tư. Ở phạm vi toàn bộ tổ chức, để đo lường mức lợi nhuận này, KTQT sử dụng chỉ tiêu tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi trên giá trị tài sản sử dụng bình quân trong kỳ. Công thức như sau:

$$(1) \quad \text{Tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả tiền lãi/Tài sản bình quân} = \frac{\text{Lợi nhuận trước thuế và trả tiền lãi}}{\text{Giá trị tài sản bình quân}}$$

Tử số của công thức (1) là chỉ tiêu ‘Lợi nhuận trước thuế và trả lãi’ để phù hợp với phạm vi tính toán của chỉ tiêu ‘Giá trị tài sản bình quân’ ở mẫu số. Trong giá trị tài sản bình quân sử dụng của tổ chức có cả phần giá trị tài sản có từ đi vay, cho nên nếu tử số là chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế, thì kết quả tính được chưa phản ánh đầy đủ kết quả hoạt động của tổ chức. Vì, lợi nhuận trước thuế đã khấu trừ phần thu nhập dùng để trả lãi tiền vay, nói cách khác, lãi tiền vay chính là phần lợi nhuận do tài sản hình thành từ vốn vay tạo nên. Một tổ chức sử dụng vốn vay hiệu quả khi có thể tạo ra được lợi nhuận từ vốn vay đó cao hơn mức lãi phải trả cho vốn vay.

Từ công thức trên cho thấy giá trị của công thức phụ thuộc vào (a) Lợi nhuận trước thuế và trả lãi (gọi tắt là lợi nhuận) và (b) giá trị tài sản. Mặt khác, từ công thức (1) cũng

cho thấy giá trị của nó tỷ lệ thuận với lợi nhuận và tỷ lệ nghịch với giá trị tài sản. Như vậy để tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi / giá trị tài sản bình quân cao có hai cách:

- Tăng lợi nhuận và không thay đổi giá trị tài sản sử dụng

- Đầu tư thêm tài sản để tăng lợi nhuận, với điều kiện tốc độ tăng của lợi nhuận nhanh hơn tốc độ tăng của tài sản đầu tư thêm.

Trong trường hợp không có đầu tư thêm tài sản, thì để tăng tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và tỉ lệ trả lãi/giá trị tài sản bình quân, chỉ có cách tăng lợi nhuận.

Lợi nhuận là phần còn lại của doanh thu sau khi đã trừ đi tổng chi phí. Khi xét chi phí theo mối quan hệ với mức hoạt động thì tổng chi phí được phân thành định phí và biến phí, ta có:

$$\text{Lợi nhuận} = \text{Doanh thu} - \text{Định phí} - \text{Biến phí}.$$

Doanh thu là tích của giá bán với lượng bán; biến phí là tích của biến phí đơn vị với lượng bán. (Định phí thì không phụ thuộc vào lượng bán một khi mức tiêu thụ đó còn nằm trong phạm vi phù hợp). Vậy công thức trên có thể viết lại như sau:

$$\text{Lợi nhuận} = (\text{Giá} \times \text{lượng bán}) - \text{Định phí} - (\text{Biến phí đơn vị} \times \text{lượng bán})$$

Như vậy, tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi / giá trị tài sản bình quân chịu ảnh hưởng kết hợp của 5 nhân tố: (1) giá, (2) lượng bán (thể hiện bằng số lượng hàng bán hoặc dịch vụ cung cấp), (3) biến phí đơn vị, (4) định phí và (5) giá trị tài sản.

Như trên đã nói, việc thiết kế các đơn vị hay các bộ phận trong tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm, nhằm làm cho kết quả hoạt động của toàn bộ tổ chức đạt

tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi/giá trị tài sản bình quân cao nhất. Từng trung tâm trách nhiệm trong tổ chức đều có sự đóng góp vào tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi / giá trị tài sản bình quân. Thí dụ, trung tâm đầu tư làm tăng tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi/giá trị tài sản bình quân, qua việc đưa ra những quyết định đầu tư hay quyết định huy động nguồn tài trợ đúng đắn, qua đó làm tăng lợi nhuận; trung tâm lợi nhuận đóng góp vào tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi/giá trị tài sản bình quân, qua những quyết định làm tăng lợi nhuận như quyết định về cơ cấu hàng bán, quyết định về tăng chi phí quảng cáo để tăng doanh thu nhiều lần hơn nhờ đó lợi nhuận tăng v.v...; trung tâm doanh thu đưa ra những phương án tiêu thụ nhằm tăng mức tiêu thụ; trung tâm chi phí đóng góp vào tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi/giá trị tài sản bình quân bằng cách tổ chức sản xuất hợp lý, kiểm soát chi phí chặt chẽ để tiết kiệm chi phí v.v....

5.2.2. Phương pháp đánh giá

5.2.2.1. Trung tâm chi phí

a. Trung tâm chi phí tiêu chuẩn

Nhà quản trị trung tâm chi phí tiêu chuẩn có trách nhiệm điều hành hoạt động sản xuất ở trung tâm sao cho đạt được kế hoạch sản xuất được giao, đồng thời đảm bảo chi phí thực tế phát sinh không vượt quá chi phí tiêu chuẩn. Do vậy, khi đánh giá kết quả của trung tâm chi phí tiêu chuẩn, KTQT sẽ đánh giá hai nội dung:

- Có hoàn thành nhiệm vụ được giao về sản lượng sản xuất hay không?
- Chi phí thực tế phát sinh có vượt quá định mức tiêu chuẩn hay không?

Nếu nhà quản trị hoàn thành kế hoạch sản xuất nhưng chi phí thực tế phát sinh vượt quá định mức tiêu chuẩn, thì KTQT sẽ thực hiện phân tích xác định nguyên nhân:

- Đối với biến phí, KTQT xác định biến động về giá và về lượng của từng yếu tố chi phí theo các công thức sau:

$$\text{Biến động về giá} = \text{Lượng thực tế} \times \left(\text{Giá thực tế} - \text{Giá định mức} \right)$$

$$\text{Biến động về lượng} = \text{Giá định mức} \times \left(\text{Lượng thực tế} - \text{Lượng định mức} \right)$$

+ **Biến động về giá** phản ánh giá của một đơn vị nguyên liệu hay của một đơn vị thời gian để sản xuất ra một sản phẩm đã thay đổi như thế nào.

+ **Biến động về lượng** phản ánh mức tiêu hao vật chất và lượng thời gian hao phí để sản xuất ra một sản phẩm đã thay đổi như thế nào.

Kết quả so sánh biến động giữa thực tế và định mức được đánh giá như sau:

- Kết quả dương, thực tế > định mức, nói chung là không tốt vì chi phí thực tế cao hơn định mức. Tuy nhiên, để đi đến kết luận cuối cùng thì phải phân tích nguyên nhân, xác định biến động tăng do nguyên nhân khách quan hay nguyên nhân chủ quan.

- Kết quả âm, thực tế < định mức, đánh giá tốt nếu chất lượng sản phẩm vẫn bảo đảm.

- Kết quả = 0, thực tế = định mức, bảo đảm thực hiện đúng định mức.

Biến động xảy ra do nhiều yếu tố tác động, vừa chủ quan vừa khách quan. Biến động có thể do chính quá trình sản xuất của doanh nghiệp hay do các yếu tố của môi trường bên ngoài gây ra. Tuy nhiên, nếu nhà quản trị xác

định đúng nguyên nhân và chỉ định đúng yếu tố nào đã gây ra biến động, thì sẽ có biện pháp đúng đắn và kịp thời để chấn chỉnh, hoặc phát huy các biến động đó theo chiều hướng có lợi cho doanh nghiệp.

Thí dụ 1:

Có tài liệu dưới đây ở một phân xưởng sản xuất:

- Kế hoạch sản xuất: 21.000 sản phẩm

- Định mức chi phí tiêu chuẩn đối với các yếu tố biến phí sản xuất như sau:

Yếu tố chi phí	Định mức lượng	Định mức giá	Định mức chi phí tiêu chuẩn/sp
Nguyên liệu trực tiếp	2,5 kg	2.000đ	5.000đ
Nhân công trực tiếp	3,0 giờ	6.000đ	18.000đ
Sản xuất chung	3,0 giờ	1.500đ	4.500đ
Cộng			27.500đ

- Kết quả thực hiện đạt 21.000 sản phẩm với các mức chi phí tiêu hao như sau:

Yếu tố chi phí	Số lượng	Đơn giá	Chi phí tiêu hao/sp	Tổng biến phí
Nguyên liệu trực tiếp	2,5 kg	1.800 đ	4.500 đ	94.500 ng.đ
Nhân công trực tiếp	3,2 giờ	6.000 đ	19.200 đ	403.200 ng.đ
Sản xuất chung	3,2 giờ	1.600 đ	5.120 đ	107.520 ng.đ
Cộng			28.820 đ	605.220 ng.đ

Với kết quả như trên, nhà quản trị phân xưởng (trung tâm chi phí tiêu chuẩn) này đã hoàn thành nhiệm vụ về số lượng sản phẩm sản xuất, nhưng chi phí phát sinh đã vượt chi phí tiêu chuẩn. Để có đánh giá đúng đắn về trách nhiệm kiểm soát chi phí của nhà quản trị, KTQT thực hiện phân tích biến động của các yếu tố chi phí để xác định nguyên nhân. Quá trình phân tích được trình bày trong bảng dưới đây:

Bảng 5.1: Bảng phân tích biến động biến phí sản xuất*(Đơn vị tính: 1000 đồng)*

Yếu tố chi phí	Biến phí sản xuất của 21.000 sản phẩm		Thực tế/Định mức		
	Định mức	Thực tế	Tổng số	Lượng	Giá
Nguyên liệu trực tiếp	105.000	94.500	- 10.500	0	- 10.500
Nhân công trực tiếp	378.000	403.200	+ 25.200	+ 25.200	0
Sản xuất chung	94.500	107.520	+ 13.020	+ 6.300	+ 6.720
Cộng	577.500	605.220	+ 27.720	+ 31.500	- 3.780

* *Biến động về lượng:*

$$\begin{aligned} \text{- Nguyên liệu trực tiếp} &= 2.000 \text{ đ } (2,5 \text{ kg} - 2,5 \text{ kg}) \times 21.000 \text{ sp} \\ &= 0 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{- Nhân công trực tiếp} &= 6.000 \text{ đ } (3,2 \text{ giờ} - 3,0 \text{ giờ}) \times 21.000 \text{ sp} \\ &= + 25.200 \text{ ng.đ} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{- Sản xuất chung} &= 1.500 \text{ đ } (3,2 \text{ giờ} - 3,0 \text{ giờ}) \times 21.000 \text{ sp} \\ &= + 6.300 \text{ ng.đ} \end{aligned}$$

* *Biến động về giá:*

$$\begin{aligned} \text{- Nguyên liệu trực tiếp} &= 2,5 \text{ kg } (1.800 \text{ đ} - 2.000 \text{ đ}) \times 21.000 \text{ sp} \\ &= - 10.500 \text{ ng.đ} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{- Nhân công trực tiếp} &= 3,2 \text{ giờ } (6.000\text{đ} - 6.000\text{đ}) \times 21.000 \text{ sp} \\ &= 0 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{- Sản xuất chung} &= 3,2 \text{ giờ } (1.600\text{đ} - 1.500\text{đ}) \times 21.000 \text{ sp} \\ &= + 6.720 \text{ ng.đ} \end{aligned}$$

Đánh giá:

- Tổng biến phí sản xuất thực tế của 21.000 sp đã tăng 27.720 ng.đ so với chi phí tiêu chuẩn:

+ Nếu xét theo các mặt biến động thì:

- **Biến động về lượng** là nguyên nhân chủ yếu làm tăng (tăng 31.500 ng.đ), do chi phí nhân công trực tiếp và biến phí sản xuất chung tăng, trong đó phần lớn do chi phí nhân công trực tiếp tăng. Điều này có nghĩa việc tổ chức lao động chưa hợp lý khiến cho thời gian hao phí để sản xuất ra một đơn vị sản phẩm tăng lên. Biến phí sản xuất chung được tính căn cứ theo thời gian lao động hao phí do vậy cũng tăng theo.

- **Biến động về giá** tổng thể giảm 3.780 ng.đ. Biến động về giá đáng lẽ giảm đến 10.500 ng.đ nếu giá của các khoản biến phí sản xuất chung không tăng 6.720 ng.đ.

+ Nếu xét theo các yếu tố chi phí thì:

- Chi phí nguyên liệu trực tiếp giảm do giá nguyên liệu trực tiếp giảm, lượng tiêu hao không đổi.

- Chi phí nhân công trực tiếp tăng do thời gian hao phí tăng, giá nhân công không đổi.

- Biến phí sản xuất chung tăng cả về giá và về lượng.

+ **Đánh giá chung:** Giới quản lý cần kiểm tra lại quá trình tổ chức sản xuất ở phân xưởng để thời gian hao phí thực tế đạt định mức, hoặc phải kiểm tra lại quá trình xây dựng định mức về thời gian hao phí / sản phẩm có hợp lý không, công nhân với khả năng và trình độ lao động của họ có khả năng đạt được hay không.

- Đối với định phí sản xuất chung, KTQT xác định các nhân tố gây nên biến động của định phí sản xuất chung so với dự toán theo các công thức sau:

Biến động kế hoạch	=	Mức thực tế	-	Mức dự toán
Biến động hiệu suất	=	Giá Phân bổ	×	$\left[\begin{array}{l} \text{Mức hoạt} \\ \text{động thực tế} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Mức hoạt động} \\ \text{theo định mức} \end{array} \right]$

+ **Biến động kế hoạch** phản ánh chênh lệch giữa định phí thực tế so với định phí dự toán.

+ **Biến động hiệu suất** phản ánh định phí sản xuất chung chi ra trong kỳ thực hiện có phục vụ công suất tối đa chưa.

Thí dụ 2:

Có tài liệu về định phí sản xuất chung ở một phân xưởng như sau:

- Kế hoạch sản xuất: 25.000 sp với định mức giờ – máy sử dụng là 50.000 giờ, tức 2 giờ-máy /sp. Với mức hoạt động kế hoạch 50.000 giờ – máy, định mức cho các khoản định phí sản xuất chung là:

- Khấu hao MMTB	100.000 ng.đ
- Khấu hao nhà xưởng	140.000 ng.đ
- Lương quản lý phân xưởng	20.000 ng.đ
- Bảo hiểm	<u>40.000 ng.đ</u>
Cộng	300.000 ng.đ

- Thực hiện: 20.000 sp với số giờ – máy đã sử dụng là 42.000 giờ, các khoản định phí thực hiện như sau:

- Khấu hao MMTB	100.000 ng.đ
- Khấu hao nhà xưởng	140.000 ng.đ
- Lương quản lý phân xưởng	40.000 ng.đ
- Bảo hiểm	<u>38.000 ng.đ</u>
Cộng	318.000 ng.đ

Với kết quả như trên, nhà quản trị đã không hoàn thành nhiệm vụ về sản lượng, đồng thời định phí sản xuất chung thực tế cũng vượt quá định mức. KTQT thực hiện phân tích biến động của định phí sản xuất chung.

Để phân tích biến động định phí sản xuất chung, trước hết cần tính đơn giá phân bổ định phí sản xuất chung kế hoạch:

$$\begin{aligned}\text{Đơn giá phân bổ kế hoạch} &= 300.000 \text{ ng.đ} / 50.000 \text{ giờ-máy} \\ &= 6.000 \text{ đ/giờ-máy}\end{aligned}$$

Như vậy cứ một giờ – máy sử dụng thì phân bổ 6.000 đ định phí sản xuất chung. Vậy:

$$\begin{aligned}\text{Biến động về mức chi phí} &= 318.000 \text{ ng.đ} - (40.000 \text{ giờ}^* \times 6.000 \text{ đ}) \\ &= 318.000 \text{ ng.đ} - 240.000 \text{ ng.đ} \\ &= + 78.000 \text{ ng.đ}\end{aligned}$$

$$(*40.000 \text{ giờ} = 20.000 \text{ sp} \times 2 \text{ giờ/sp})$$

Biến động về mức chi phí tăng 78.000 ng.đ do:

$$\begin{aligned}\text{Biến động kế hoạch} &= 318.000 \text{ ng.đ} - 300.000 \text{ ng.đ} = +18.000 \text{ ng.đ}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Biến động hiệu suất} &= 6.000 \text{ đ} (50.000 \text{ giờ} - 40.000 \text{ giờ}) = 60.000 \text{ ng.đ}\end{aligned}$$

* ***Đánh giá:*** Tổ chức sản xuất ở phân xưởng chưa hợp lý dẫn đến định phí chi ra trong kỳ chưa đạt được mức công suất tối đa.

* ***Lưu ý khi phân tích biến động định phí sản xuất chung:***

Định phí là những khoản chi phí lớn, không thể chia nhỏ ra được. Mọi sự chia nhỏ định phí sản xuất chung, dù cần thiết để tính chi phí sản phẩm, đều có bản chất giả tạo và không có ý nghĩa. Trong quá trình phân tích định phí sản xuất chung, KTQT đã xem định phí sản xuất chung như những khoản biến phí (tính định phí sử dụng căn cứ theo đơn giá phân bổ) và tính toán biến động hiệu suất, nhằm

chỉ ra cho nhà quản trị thấy việc sử dụng định phí như thế nào. Vì biến động hiệu suất là một biến động **ngoài tâm kiểm soát** do định phí là những khoản chi phí không thể thay đổi. Do vậy, để kết quả phân tích có ý nghĩa thực tế, biến động hiệu suất thường được thể hiện bằng đơn vị đo lường vật chất (số giờ, sản phẩm v.v...) hơn là tiền tệ. Biến động dưới dạng vật chất cung cấp cho quản lý một dấu hiệu rõ ràng hơn về nguyên nhân của biến động, và biết được nên làm thế nào để kiểm soát nó.

b. Trung tâm chi phí dự toán

Tương tự như nhà quản trị trung tâm chi phí tiêu chuẩn, nhà quản trị trung tâm chi phí tùy ý có trách nhiệm điều hành hoạt động sản xuất ở trung tâm, sao cho hoàn thành nhiệm vụ được giao, đồng thời đảm bảo chi phí thực tế phát sinh không vượt quá chi phí dự toán. Do vậy, khi đánh giá kết quả của trung tâm chi phí tùy ý, KTQT cũng sẽ đánh giá hai nội dung:

- Có hoàn thành nhiệm vụ được giao hay không?
- Chi phí thực tế phát sinh có vượt quá chi phí dự toán hay không?

Nếu nhà quản trị hoàn thành nhiệm vụ được giao nhưng chi phí thực tế phát sinh vượt quá chi phí dự toán, thì KTQT sẽ thực hiện phân tích xác định biến động về mức chi phí so với dự toán

Các trung tâm chi phí tùy ý thường là các bộ phận phục vụ trong một tổ chức, thí dụ, phòng in ấn, phòng kế toán, phòng tổ chức, kho v.v... Sản phẩm của các trung tâm này có thể có hình thái vật chất như các văn bản, các báo cáo, nhưng cũng có thể chỉ thể hiện sự phục vụ như sự gọn gàng, an toàn trong kho, sự sạch sẽ, sự tuyển dụng nhân sự v.v.... Tuy nhiên dù sản phẩm dưới hình thái nào, thì cũng đều không thể có định mức chi phí tiêu chuẩn cho từng sản phẩm. Thay vào đó, các trung tâm này hoạt động

dựa trên tổng chi phí phân bổ cho trung tâm căn cứ theo dự toán vào đầu kỳ kế hoạch. Do vậy, khi đánh giá kết quả của các trung tâm chi phí tùy ý, KTQT trước hết đánh giá trung tâm có hoàn thành nhiệm vụ được giao hay không, thể hiện qua khối lượng công việc hoặc các tiêu chuẩn thực hiện các công việc vô hình, sau đó đánh giá chung về biến động chi phí căn cứ theo bảng đánh giá dưới đây:

Bảng 5.2: Phân tích biến động chi phí

Yếu tố chi phí	Kế hoạch	Thực tế	Chênh lệch	
			+ / -	%
Vật tư				
Nhân công				
Dịch vụ mua ngoài				
...				
Cộng				

Để quá trình đánh giá có ý nghĩa, KTQT sẽ tiếp tục đánh giá biến động của các khoản biến phí theo mức chi phí kế hoạch đã điều chỉnh theo khối lượng công việc thực tế thực hiện. Công thức điều chỉnh chi phí như sau:

<div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <div style="text-align: center;"> Chi phí kế hoạch điều chỉnh theo khối lượng thực tế </div> <div style="margin: 0 10px;">=</div> <div style="text-align: center;"> $\frac{\text{Chi phí kế hoạch}}{\text{Khối lượng kế hoạch}}$ </div> <div style="margin: 0 10px;">×</div> <div style="text-align: center;"> Khối lượng thực tế </div> </div>

Sau đó tiến hành phân tích theo bảng phân tích dưới đây:

Bảng 5.3: Phân tích biến động biến phí

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Yếu tố biến phí	Kế hoạch đã điều chỉnh	Thực tế	Biến động	Nguyên nhân	
				Giá	Lượng
Vật tư					
Cộng					

Xác định các nguyên nhân theo hai yếu tố giá và lượng cũng sử dụng công thức tương tự như trường hợp phân tích biến phí của trung tâm chi phí tiêu chuẩn:

Biến động về giá	=	Lượng thực tế	×	$\left(\begin{array}{cc} \text{Giá} & \text{Giá} \\ \text{thực tế} & \text{định mức} \end{array} \right)$
Biến động về lượng	=	Giá định mức	×	$\left(\begin{array}{cc} \text{Lượng} & \text{Lượng} \\ \text{thực tế} & \text{định mức} \end{array} \right)$

5.2.2.2. Trung tâm lợi nhuận

Trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận là tổ chức hoạt động kinh doanh sao cho lợi nhuận đạt cao nhất. Nhà quản trị trung tâm lợi nhuận được giao vốn và những quyền hạn nhất định trong việc sử dụng số vốn đó để tạo ra lợi nhuận. Do vậy, bên cạnh trách nhiệm phải tạo ra lợi nhuận cao, trung tâm lợi nhuận còn có trách nhiệm kiểm soát chi phí phát sinh. Để đánh giá kết quả của trung tâm lợi nhuận, KTQT đánh giá việc thực hiện chỉ tiêu lợi nhuận, giá bán và lượng bán.

Khi đánh giá kết quả của một trung tâm lợi nhuận, trước tiên KTQT sẽ thực hiện đánh giá theo các chỉ tiêu cơ bản sau:

- Mức lợi nhuận thực hiện so với kế hoạch được giao (số tuyệt đối và số tương đối)

* Mức tăng/giảm lợi nhuận = LN thực tế – LN kế hoạch

* Tỷ lệ thực hiện kế hoạch lợi nhuận = LN thực tế / LN kế hoạch.

Do lợi nhuận là phần còn lại của doanh thu sau khi đã trừ chi phí, nên doanh thu và chi phí chính là hai nhân tố có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận. Để đánh giá chính xác kết quả của một trung tâm lợi nhuận, kế toán quản trị

trước hết sẽ xác định phạm vi chi phí mà nhà quản trị trung tâm có thể kiểm soát được, rồi áp dụng phương ***pháp phân tích biến động chi phí*** như phương pháp áp dụng ở các trung tâm chi phí. Đối với chỉ tiêu doanh thu, kế toán quản trị đánh giá hai khía cạnh:

- Có đạt được mức tiêu thụ dự toán hay không?
- Giá bán có đúng như dự toán hay không?
- Cơ cấu hàng bán có đúng như dự toán hay không?
(trường hợp kinh doanh nhiều loại sản phẩm)

Khi đánh giá chênh lệch (nếu có) giữa doanh thu thực hiện so với doanh thu dự toán, KTQT thực hiện phân tích xác định các nhân tố ảnh hưởng theo công thức:

$$\frac{\sum P_1 Q_1}{\sum P_0 Q_0} = \frac{\sum P_1 Q_1}{\sum P_0 Q_1} \times \frac{\sum P_0 Q_1}{\sum P_0 Q_0} \quad (1)$$

$$\sum P_1 Q_1 - \sum P_0 Q_0 = \begin{array}{l} \text{Chênh lệch giữa DT} \\ \text{thực hiện so với DT dự toán} \end{array} \quad (2)$$

Công thức (1) phản ánh ảnh hưởng của giá bán.

Công thức (2) phản ánh ảnh hưởng của lượng bán.

Với $\sum P_1 Q_1$ - Doanh thu thực hiện

$\sum P_0 Q_0$ - Doanh thu dự toán

P_1 - Giá bán thực hiện

P_0 - Giá bán dự toán

Q_1 - lượng bán thực hiện

Q_0 - Lượng bán dự toán

5.2.2.3. Trung tâm đầu tư

Đối với trung tâm đầu tư, ngoài chỉ tiêu tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi/giá trị tài sản bình quân tính cho toàn bộ tổ chức, như đã trình bày ở Mục 5.2.1, KTQT còn đánh giá thêm một số chỉ tiêu:

- Tỷ lệ lợi nhuận/vốn sử dụng bình quân (ROI)
- Lãi thặng dư (RI)
- Giá trị thị trường của tài sản của doanh nghiệp

Đối với các công ty cổ phần, ngoài các chỉ tiêu trên, KTQT còn đánh giá trách nhiệm tối đa hóa lợi ích của cổ đông qua hai chỉ tiêu:

- Thu nhập của cổ phiếu thường
- Tỷ lệ giá thị trường/mệnh giá cổ phiếu thường

a. ROI – Tỷ lệ lợi nhuận / vốn sử dụng bình quân

Chỉ tiêu ROI – Tỷ lệ lợi nhuận/vốn sử dụng bình quân cho biết có bao nhiêu lợi nhuận đã được tạo ra so với giá trị của các nguồn lực đầu tư, công thức tính:

$$\text{ROI} = \frac{\text{Lợi nhuận bộ phận}}{\text{Vốn sử dụng bình quân}}$$

Chỉ tiêu ROI có thể phân tích thành:

$$\text{ROI} = \frac{\text{Lãi kinh doanh bộ phận}}{\text{Doanh thu}} \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn sử dụng bình quân}}$$

$$\text{ROI} = \text{Tỷ lệ lãi trên doanh thu} \times \text{Hệ số quay vòng vốn sử dụng}$$

Nhân tố (1) ***phản ánh khả năng sinh lợi của doanh thu***. Nếu tỷ lệ lãi trên doanh thu của một bộ phận tăng và các yếu tố khác không đổi, thì tỷ lệ lợi nhuận / vốn đầu tư của bộ phận đó sẽ tăng. Thí dụ, một bộ phận có thể thay đổi cơ cấu sản phẩm bằng cách tăng tỷ lệ sản phẩm sinh lợi cao trong cơ cấu đó. Nhờ vậy, tỷ lệ lãi trên doanh thu tăng và ROI cũng tăng theo.

Nhân tố (2) ***phản ánh tính hiệu quả của việc sử dụng vốn***, thể hiện bằng tỷ lệ tạo ra doanh thu của từng đồng vốn. Mỗi đồng vốn càng tạo ra nhiều đồng doanh thu thì việc sử dụng vốn càng hiệu quả. Nếu hệ số quay vòng vốn tăng mà những yếu tố khác không đổi thì ROI sẽ tăng. Thí dụ, một bộ phận có thể làm tăng doanh thu bằng các đợt khuyến mãi đặc biệt hoặc bằng việc giảm hàng tồn kho, cả hai cách này đều làm tăng hệ số quay vòng vốn.

Chỉ tiêu ROI là một chỉ tiêu đánh giá rất hữu ích vì cả ba yếu tố (doanh thu, chi phí và tài sản đầu tư), thuộc quyền kiểm soát của các nhà quản lý trung tâm đầu tư, đều được đưa vào công thức tính chỉ tiêu. Do có đặc điểm đo lường khả năng sinh lợi của vốn đầu tư, nên chỉ tiêu ROI cũng có thể dùng để so sánh hiệu quả sử dụng đồng vốn đầu tư giữa các trung tâm với nhau. Giá trị của chỉ tiêu càng cao, tài sản được sử dụng càng hiệu quả.

Ngoài hai chỉ tiêu cơ bản trên, KTQT còn thực hiện phân tích so sánh cơ cấu chi phí trong doanh thu, biến động của doanh thu và biến động của chi phí so với kế hoạch. Nội dung và phương pháp phân tích cũng tương tự như nội dung và phương pháp áp dụng ở các trung tâm chi phí và trung tâm doanh thu trình bày ở các phần trên.

Thí dụ:

Tổng Công ty B có ba bộ phận, bộ phận miền Nam, miền Trung và miền Bắc. Các báo cáo bộ phận của các trung tâm đầu tư Bắc, Trung, Nam được cho trên bảng dưới đây:

Bảng 5.4: Các báo cáo bộ phận của các trung tâm đầu tư thuộc Tổng công ty B

Các báo cáo bộ phận của các trung tâm đầu tư thuộc Tcty B			
(Đơn vị tính: 1000 đồng)			
	Miền Bắc	Miền Trung	Miền Nam
Doanh thu	560000	672000	750000
Chi phí kinh doanh	<u>336000</u>	<u>470400</u>	<u>562500</u>
Lãi kinh doanh gộp	224000	201600	187500
Chi phí bộ phận phục vụ	<u>154000</u>	<u>117600</u>	<u>112500</u>
Lãi kinh doanh bộ phận	70000	84000	75000
Chi phí quản lý Tổng Công ty phân bổ	<u>40000</u>	<u>50000</u>	<u>60000</u>
Lãi kinh doanh thuần	<u>30000</u>	<u>34000</u>	<u>15000</u>

Trước khi đánh giá kết quả của các trung tâm đầu tư, KTQT phải xác định phạm vi trách nhiệm của các nhà quản lý trung tâm đầu tư. Trong trường hợp của các trung tâm đầu tư Bắc, Trung và Nam của Tổng công ty B, thì phạm vi kiểm soát của các nhà quản trị các trung tâm đầu tư Bắc, Trung và Nam chỉ bao gồm chỉ tiêu '**Lãi kinh doanh bộ phận**'. Do vậy khi đánh giá kết quả của các trung tâm này chỉ giới hạn ở chỉ tiêu đó. Nếu dựa vào chỉ tiêu '**Lãi kinh doanh thuần**' để đánh giá thì sẽ dẫn đến kết luận hoàn toàn sai lệch, vì chi phí quản lý Tổng công ty phân bổ nằm ngoài tầm kiểm soát của các nhà quản lý trung tâm đầu tư.

Sau khi đã xác định phạm vi đánh giá, KTQT so sánh lợi nhuận thực hiện với lợi nhuận được giao, để đánh giá mức độ hoàn thành nhiệm vụ về lợi nhuận, và phân tích xác định ảnh hưởng của doanh thu và chi phí đến biến động của lợi nhuận. Giả sử các trung tâm lợi nhuận của Tổng công ty B đều hoàn thành kế hoạch lợi nhuận, KTQT tiếp tục đánh giá việc sử dụng vốn được giao.

Dựa theo mức lãi kinh doanh bộ phận thì bộ phận miền Trung là đơn vị có lợi nhuận cao nhất. Tuy nhiên lãi kinh doanh bộ phận không phản ánh hiệu quả sử dụng vốn đầu tư vào từng trung tâm. Thí dụ, nếu giá trị vốn đầu tư vào bộ phận miền Trung gấp hai lần so với các bộ phận khác, thì bộ phận miền Trung lại là đơn vị có kết quả ROI thấp nhất, như kết quả trên bảng dưới đây:

**Bảng 5.5: Tỷ lệ lợi nhuận/vốn đầu tư của các trung tâm
lợi nhuận Bắc, Trung, Nam**

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

	Bắc	Trung	Nam
Lãi kinh doanh bộ phận (ng.đ)	70000	84000	75000
Tài sản đầu tư (ng.đ)	350000	700000	500000
Tỷ lệ LN/Vốn đầu tư (%)	20	12	15

Với số liệu của các bộ phận miền Nam, miền Trung, và miền Bắc của Tổng công ty B, ta có thể khai triển chỉ tiêu ROI của các bộ phận đó thành các nhân tố **tỷ lệ lãi/doanh thu** và **hệ số quay vòng vốn đầu tư** như sau:

Bộ phận miền Bắc:

$$\begin{aligned} \text{ROI B} &= (70.000\text{ng.đ} : 560.000\text{ng.đ}) \times (560.000\text{ng.đ} : 350.000\text{ng.đ}) \\ &= 12,5\% \times 1,6 = 20\% \end{aligned}$$

Bộ phận miền Trung:

$$\begin{aligned} \text{ROI T} &= (84.000\text{ng.đ} : 672.000\text{ng.đ}) \times (672.000\text{ng.đ} : 700.000\text{ng.đ}) \\ &= 12,5\% \times 0,96 = 12\% \end{aligned}$$

Bộ phận miền Nam:

$$\begin{aligned} \text{ROI N} &= (75.000\text{ng.đ} : 750.000\text{ng.đ}) \times (750.000\text{ng.đ} : 500.000\text{ng.đ}) \\ &= 10\% \times 1,5 = 15\% \end{aligned}$$

Dù hai bộ phận miền Bắc và miền Trung đều có tỷ lệ lãi trên doanh thu bằng nhau (12,5%) nhưng bộ phận miền Bắc có hệ số quay vòng vốn cao hơn – bộ phận miền Bắc sử dụng vốn hiệu quả hơn – nên ROI của bộ phận miền Bắc cao hơn. Bộ phận miền Nam có tỷ lệ lãi trên doanh thu thấp hơn bộ phận miền Trung, nhưng bộ phận này sử dụng vốn hiệu quả hơn hẳn bộ phận miền Trung, nên tổng hợp cả hai nhân tố thì chỉ tiêu ROI của bộ phận miền Nam cao hơn.

Để xác định các cách làm tăng ROI, cần phân tích các nhân tố tỷ lệ lãi / doanh thu và hệ số quay vòng vốn đầu tư. Thí dụ, nếu bộ phận miền Bắc hoạt động trong một ngành có tính cạnh tranh cao và rất khó tăng tỷ lệ lãi / doanh thu, thì nhà quản lý bộ phận này phải tập trung vào việc tăng hệ số quay vòng vốn đầu tư. Để minh họa, giả sử bộ phận miền Bắc có thể tăng doanh thu thêm 56.000 ng.đ bằng tăng quảng cáo. Chi phí kinh doanh lúc này thành 385.000 ng.đ và lãi kinh doanh bộ phận sẽ tăng từ 70.000 ng.đ thành 77.000 ng.đ, như sau:

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Doanh thu (560.000 ng.đ + 56.000 ng.đ)	616.000 ng.đ
Chi phí kinh doanh	<u>385.000</u>
Lãi kinh doanh tính gộp	231.000 ng.đ
Chi phí các bộ phận phục vụ	<u>154.000</u>
Lãi kinh doanh bộ phận	<u>77.000</u> ng.đ

ROI của bộ phận miền Bắc phân tích theo công thức khai triển như sau:

$$\begin{aligned}
 \text{ROI B} &= (77.000\text{ng.đ}:616.000\text{ng.đ}) \times 100 \times (616.000\text{ng.đ}:350.000\text{ng.đ}) \\
 &= 12,5\% \times 1,76 \\
 &= 22\%
 \end{aligned}$$

Mặc dù tỷ lệ lãi / doanh thu vẫn giữ nguyên không đổi, nhưng hệ số quay vòng vốn đầu tư đã tăng từ 1,6 thành 1,76, tức tăng 10% (0,16: 1,6) khiến cho ROI cũng tăng 10% (từ 20% thành 22%, tức tăng 2% /20%).

Ưu điểm cơ bản của việc sử dụng chỉ tiêu ROI là có xét đến số vốn đầu tư cho bộ phận. Như vậy có thể so sánh kết quả của các bộ phận với nhau cho dù quy mô của các bộ phận có khác nhau.

Ngoài việc được sử dụng như một thước đo kết quả, ROI còn có nhiều tác dụng khác đối với nhà quản trị. Thí dụ, khi nghiên cứu quyết định mở rộng hoạt động của Tổng công ty B, quản lý sẽ ưu tiên cho bộ phận miền Bắc hơn vì đơn vị này có ROI cao nhất. Nếu vẫn giữ vững mức ROI này trong tương lai thì một đồng đầu tư cho bộ phận miền Bắc sẽ mang lại 0,2 đồng lợi nhuận (20%), trong khi bộ phận miền Trung chỉ mang lại 0,12 đ/1đ và bộ phận miền Nam 0,15 đ/1 đ.

Tuy ROI có nhiều ưu điểm, ROI vẫn có hạn chế là nếu nhà quản trị chỉ chú trọng vào ROI, thì có khả năng bỏ qua nhiều cơ hội kinh doanh có lợi cho toàn bộ tổ chức hoặc sẽ có lợi về lâu dài. Thí dụ, giả sử Bộ phận W của Công ty S có ROI là 25%. ROI tính bình quân của Công ty S là 15%. Nhà quản lý bộ phận W có một cơ hội đầu tư được dự kiến ROI của cơ hội này là 20%. Nếu nhà quản lý bộ phận W đầu tư vào cơ hội này thì lẽ dĩ nhiên ROI bình quân của bộ phận W sẽ giảm. Do vậy nhà quản lý bộ phận W sẽ bỏ qua không đầu tư, dù cuộc đầu tư này sẽ làm tăng ROI bình quân của toàn Công ty S.

Một hạn chế khác của ROI là khi vốn sử dụng bình quân có xu hướng giảm dần, do được tính căn cứ trên giá trị còn lại của tài sản sử dụng, thì việc trích khấu hao hàng năm sẽ khiến cho giá trị của tài sản giảm dần, và như vậy dù mức lợi nhuận qua các năm không đổi, giá trị của ROI qua các

năm vẫn tăng lên. Điều này sẽ dẫn đến nhà quản trị trung tâm lợi nhuận bỏ qua những cơ hội kinh doanh mà giá trị ROI thấp hơn giá trị ROI hiện nay của trung tâm.

b. RI – Lãi thặng dư

Để khắc phục những hạn chế của ROI, và để khuyến khích các nhà quản trị các trung tâm đầu tư tận dụng mọi cơ hội kinh doanh có đem lại lợi nhuận cho tổ chức nói chung, KTQT sử dụng một chỉ tiêu bổ sung để đánh giá kết quả của trung tâm đầu tư, đó là chỉ tiêu lãi thặng dư (RI).

Lãi thặng dư là một chỉ tiêu tuyệt đối, phản ánh phần lãi kinh doanh bộ phận vượt trội chỉ tiêu lãi bộ phận. Chỉ tiêu lãi bộ phận do quản lý cấp cao giao cho trung tâm đầu tư, căn cứ trên các nhân tố như chi phí đầu tư cho các hoạt động kinh doanh của bộ phận và mức ROI bình quân của toàn doanh nghiệp. Chỉ tiêu 'Lãi kinh doanh bộ phận' được tính bằng cách nhân mức ROI bình quân với giá trị vốn đầu tư ở từng bộ phận. Thí dụ, giả sử Tổng công ty B có mức ROI bình quân là 10%. Chỉ tiêu lãi và lãi thặng dư của ba trung tâm đầu tư Bắc, Trung và Nam của Tổng công ty B được tính như sau:

Bảng 5.6 – Lãi kinh doanh bộ phận và lãi thặng dư

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

	Bộ phận miền Bắc	Bộ phận miền Trung	Bộ phận miền Nam
Lãi kinh doanh bộ phận	70000	84000	75000
Chỉ tiêu lãi kinh doanh bộ phận			
- 350.000 ng.đ x 10%	<u>35000</u>		
- 700.000 ng.đ x 10%		<u>70000</u>	
- 500.000 ng.đ x 10%			<u>50000</u>
Lãi thặng dư	<u>35000</u>	<u>14000</u>	<u>25000</u>

Bộ phận miền Bắc có lãi thặng dư cao hơn hai bộ phận kia, cho dù bộ phận này có mức lãi kinh doanh bộ phận thấp nhất. Nguyên nhân là bộ phận miền Bắc có giá trị tài sản đầu tư thấp nhất.

Sử dụng chỉ tiêu lãi thặng dư làm thước đo kết quả bộ phận có ưu điểm là đánh giá đúng kết quả của các trung tâm đầu tư, vì chỉ tiêu này đã đặt các trung tâm đầu tư lên cùng một mặt bằng so sánh. Ngoài ra, lãi thặng dư còn khuyến khích các nhà quản lý bộ phận chấp nhận bất kỳ cơ hội kinh doanh nào được dự kiến sẽ mang lại ROI cao hơn mức ROI bình quân. Thí dụ, một trung tâm đầu tư được giao 500tr.đ vốn và mức ROI bình quân của toàn doanh nghiệp là 15 %. Giả sử hiện nay trung tâm này đã đạt ROI là 20%. Có một cơ hội kinh doanh có nhu cầu vốn 100 tr.đ và tỷ lệ lợi nhuận trên vốn sử dụng sẽ đạt 17%. Nếu chỉ dựa vào mức ROI hiện hành của trung tâm để đánh giá kết quả, thì nhà quản trị trung tâm sẽ bỏ qua cơ hội này vì nếu nắm lấy cơ hội, ROI tính chung của trung tâm sẽ bị giảm đi. Tuy nhiên nếu sử dụng chỉ tiêu lãi thặng dư để đánh giá, nhà quản trị trung tâm sẽ nắm lấy cơ hội kinh doanh này, vì ROI của cơ hội kinh doanh cao hơn ROI bình quân chung của doanh nghiệp. Nói cách khác, nếu tận dụng cơ hội kinh doanh này, trung tâm lợi nhuận và doanh nghiệp sẽ được thêm một mức lãi thặng dư là 2 tr.đ ($100\text{tr.đ} \times 17\% - (100\text{tr.đ} \times 15\%)$).

c. Giá trị thị trường của tài sản của doanh nghiệp

Trung tâm đầu tư với cương vị là cấp quản lý cao nhất trong tổ chức, có đầy đủ quyền hạn để ra các quyết định đầu tư trên phạm vi toàn bộ tổ chức. Những quyết định đầu tư của trung tâm sẽ có ảnh hưởng đến sự thành công hay thất bại của tổ chức, hay nói cách khác, có ảnh hưởng đến vận mệnh của tổ chức. Một tổ chức làm ăn phát đạt do có những quyết định đầu tư đúng đắn, thì giá trị thị trường của tài sản của tổ chức đó sẽ cao. Giá trị thị trường của tài sản của một tổ chức được ước lượng theo công thức sau:

$$V = P \times \sum_{t=1}^n \frac{1}{(1+i)^t}$$

Với:

- V – Giá trị thị trường của tài sản của tổ chức
- P – Lợi nhuận hàng năm
- i – Hệ số giảm giá tài sản hàng năm.
- t – Kỳ thời gian hoạt động cụ thể
- n – Tổng các kỳ thời gian hoạt động có đem lại lợi nhuận.

Theo công thức trên, giá trị thị trường của tài sản của tổ chức tỷ lệ thuận với lợi nhuận hàng năm và tỷ lệ nghịch với hệ số giảm giá. **Hệ số giảm giá tài sản phát sinh do lạm phát.** Lạm phát là một trong những nguyên nhân gây ra rủi ro trong kinh doanh của tổ chức. Nếu tổ chức không lường trước được mọi tình huống có thể xảy ra thì rủi ro kinh doanh của tổ chức sẽ cao, dẫn đến hệ số giảm giá tài sản sẽ lớn. Trách nhiệm của trung tâm đầu tư là phải làm sao để giá trị thị trường của tổ chức đạt cao nhất, muốn vậy, trung tâm đầu tư phải có những quyết định đầu tư đúng đắn nhằm đem lại giá trị lợi nhuận cao, đồng thời phải ước lượng đầy đủ các rủi ro. Giá trị tài sản của tổ chức chỉ có thể đạt tối đa khi nhà quản lý biết cách điều phối giữa lợi nhuận với rủi ro.

d. Tối đa hóa lợi ích của cổ đông

Ở các công ty cổ phần, cổ đông là chủ sở hữu công ty. Các nhà quản trị thuộc trung tâm đầu tư là những người đại diện cổ đông để điều hành chung hoạt động của công ty. Do vậy, trách nhiệm của họ là làm sao mang lại lợi ích cao nhất cho cổ đông. Lợi ích của cổ đông được thể hiện qua hai chỉ tiêu: Tỷ suất thu nhập của vốn cổ đông và Tỷ số giá thị trường/mệnh giá cổ phiếu thường.

- **Tỷ suất thu nhập của vốn cổ đông** một mặt thể hiện mức độ thực hiện mục tiêu tạo ra thu nhập cho cổ đông, mặt khác minh chứng cho các quyết định đầu tư của trung tâm đầu tư là đúng đắn. Công thức xác định:

$$\frac{\text{Tỷ suất thu nhập của vốn cổ đông}}{\text{vốn cổ đông}} = \frac{\text{Lợi tức sau thuế}}{\text{Vốn cổ đông bình quân}}$$

Nếu tỷ suất thu nhập của vốn cổ đông lớn hơn tỷ suất lợi nhuận trên vốn sử dụng bình quân, thì điều này chứng tỏ doanh nghiệp đã sử dụng thành công vốn vay để tạo ra thu nhập cho chủ sở hữu.

- Giá thị trường của cổ phiếu thường phản ánh mức giá cao nhất của cổ phiếu trên thị trường chứng khoán. Doanh nghiệp làm ăn càng phát đạt thì giá cổ phiếu của doanh nghiệp đó trên thị trường càng cao. Nói cách khác, giá cổ phiếu trên thị trường không chỉ chịu ảnh hưởng của lợi nhuận hiện hành, mà còn chịu ảnh hưởng bởi lợi nhuận kỳ vọng trong tương lai. Để đánh giá mức độ tăng về giá cổ phiếu trên thị trường, KTQT sử dụng chỉ tiêu tỷ số giá thị trường / mệnh giá cổ phiếu thường:

$$\frac{\text{Tỷ số giá thị trường / mệnh giá cổ phiếu thường}}{\text{mệnh giá cổ phiếu thường}} = \frac{\text{Giá thị trường của cổ phiếu thường}}{\text{Mệnh giá cổ phiếu thường}}$$

Bảng 5.7 dưới đây tổng hợp các nội dung đánh giá kết quả ở trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư:

Bảng 5.7: Nội dung đánh giá ở các trung tâm trách nhiệm

Loại trung tâm	Quản lý trung tâm có quyền kiểm soát...	Chỉ tiêu/phương pháp đánh giá chủ yếu
Trung tâm chi phí	Chi phí có thể kiểm soát được	Phân tích biến động
Trung tâm lợi nhuận	Chi phí có thể kiểm soát được Lượng bán Giá bán	Lợi nhuận
Trung tâm đầu tư	Chi phí có thể kiểm soát được Giá bán Sản lượng Vốn đầu tư	Lợi nhuận trên vốn đầu tư Lãi thặng dư

5.3. PHÂN TÍCH BÁO CÁO BỘ PHẬN

5.3.1. Báo cáo bộ phận

5.3.1.1. Đặc điểm của báo cáo bộ phận

Báo cáo bộ phận là báo cáo của một đơn vị hoặc một hoạt động trong một tổ chức doanh nghiệp, mà nhà quản trị cần quan tâm xem xét, để họ có thể kiểm soát và quản lý đối với chi phí và doanh thu của những bộ phận đó.

Thí dụ: Các báo cáo sản xuất phân xưởng; các báo cáo của từng quầy hàng, báo cáo của khu vực kinh doanh trong một liên hiệp công ty...

Báo cáo bộ phận có ba đặc điểm sau:

- Báo cáo bộ phận thường lập theo dạng thức của chi phí vì cách này có tác dụng thiết thực, giúp cho việc phân tích, đánh giá các mặt hoạt động của bộ phận, nói riêng, và của toàn bộ tổ chức nói chung.

- Báo cáo bộ phận thường được lập ở nhiều mức độ hoạt động hoặc nhiều phạm vi khác nhau. Chúng phản ánh tình hình của một mức độ hoạt động, hoặc một phạm vi hoạt động cụ thể của toàn bộ tổ chức.

- Báo cáo bộ phận càng tiến lên cấp quản lý cao hơn càng giảm dần chi tiết. Nói cách khác, báo cáo bộ phận ở cấp quản lý càng thấp càng chi tiết.

- Trên báo cáo bộ phận, ngoài những khoản chi phí trực tiếp phát sinh ở bộ phận mà nhà quản lý bộ phận đó có thể kiểm soát được, còn những khoản chi phí chung khác được cấp quản lý cao hơn phân bổ cho, nằm ngoài tầm kiểm soát của người quản lý cấp đó.

- Báo cáo bộ phận được lập nhằm mục đích sử dụng nội bộ.

Hình thức báo cáo các bộ phận được trình bày trên Bảng 5.8

Bảng 5.8: Hình thức báo cáo bộ phận chi tiết:
Báo cáo của công ty

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Phân xưởng 1	Phân xưởng 2	Phân xưởng 3
Doanh thu	<u>1.170.600</u>	<u>378.900</u>	328.500	<u>463.200</u>
Biến phí:				
Sản xuất	469.800	123.300	93.600	252.900
Quản lý	<u>121.800</u>	<u>42.600</u>	<u>54.300</u>	<u>24.900</u>
Tổng biến phí	<u>591.600</u>	<u>165.900</u>	<u>147.900</u>	<u>277.800</u>
Số dư đảm phí	579.000	213.000	180.600	185.400
Định phí trực tiếp phân xưởng	<u>82.200</u>	<u>28.500</u>	<u>33.600</u>	<u>20.100</u>
Số dư phân xưởng	<u>496.800</u>	<u>184.500</u>	<u>147.000</u>	<u>165.300</u>
Định phí gián tiếp của công ty	<u>204.000</u>			
Lợi nhuận của công ty	<u>292.800</u>			

5.3.1.2. Phân bổ chi phí cho các báo cáo bộ phận

Nguyên tắc phân bổ

Báo cáo phục vụ thường được lập theo dạng thức của chi phí. Nguyên tắc phân bổ chi phí cho các bộ phận khác nhau khi áp dụng cách báo cáo dạng đảm phí là:

- Phân bổ theo bản chất của chi phí, nghĩa là theo định phí hoặc biến phí.

- Phải xác định quan hệ của chi phí đó với từng bộ phận: quan hệ trực thuộc hay không trực thuộc?

Thí dụ: Có tài liệu phân bổ chi phí của Tổng công ty X như sau:

Bảng 5.9: Bảng phân bổ chi phí cho các bộ phận của Tổng công ty X

(Đơn vị: 1000 đồng)

Chỉ tiêu	Tổng công ty	Bộ phận: Tổng công ty		Bộ phận: Khu vực B		Bộ phận công ty Y	
		Khu vực A	Khu vực B	Công ty X	Công ty Y	Phân xưởng 1	Phân xưởng 2
Doanh thu	1.000	600	400	150	250	200	50
Trừ: Biến phí	<u>460</u>	<u>300</u>	<u>160</u>	<u>50</u>	<u>110</u>	<u>74</u>	<u>36</u>
Số dư đảm phí	540	300	240	100	140	126	14
Trừ: Định phí bộ phận C.ty	<u>340</u>	<u>180</u>	<u>160*</u>				
Số dư bộ phận	200	120	80				
Trừ: Định phí chung	<u>50</u>						
Lãi thuần	<u>150</u>						

Qua quá trình phân bổ trên ta thấy định phí gồm hai phần: định phí bộ phận và định phí chung.

- **Định phí bộ phận** là những khoản định phí gắn bó riêng biệt với từng bộ phận, phát sinh và tồn tại cùng với bộ phận đó, thí dụ như lương nhân viên quản lý của bộ phận, khấu hao tài sản cố định của bộ phận

- **Định phí chung** là những khoản định phí không gắn bó riêng biệt với từng bộ phận, hoặc trực thuộc bất kỳ bộ phận riêng rẽ nào, mà phát sinh là vì sự tồn tại hoặc vì hoạt động của nhiều bộ phận. Định phí chung được phân bổ theo nguyên tắc gián tiếp, còn định phí bộ phận thuộc bộ phận nào thì phân bổ ngay cho bộ phận đó theo nguyên tắc trực tiếp.

Trong thí dụ trên, định phí của khu vực B (*) được chia thành hai phần: phần định phí bộ phận, 140 tr.đ, trực thuộc các công ty X và Y trong khu vực, nên được phân bổ trực tiếp vào các doanh nghiệp đó; phần định phí chung, 20 tr.đ là của khu vực B, nghĩa là, những khoản định phí hoạt động phục vụ cho cả hai công ty X và Y. Hãy nghiên cứu cách phân bổ khoản định phí này trong bảng dưới đây:

Bảng 5.10: Bảng phân bổ định phí bộ phận doanh nghiệp

	Khu vực B	Bộ phận: khu vực B	
		Công ty X	Công ty Y
Số dư đảm phí	240	100	140
Trừ: Định phí bộ phận	<u>140*</u>	<u>60</u>	<u>80(*)</u>
Số dư bộ phận	100	40	60
Trừ: Định phí chung	<u>20*</u>		
Số dư (khu vực)	80		

Định phí của công ty Y, đến phiên nó lại được chia làm hai phần: phần định phí bộ phận của phân xưởng 1 và phân xưởng 2, là 50 tr.đ, phần còn lại là định phí chung của công ty Y, là 30 tr.đ. Quá trình này được trình bày trên bảng dưới đây:

Bảng 5.11: Bảng phân bổ định phí bộ phận công ty Y

	Công ty Y	Bộ phận: công ty Y	
		Phân xưởng 1	Phân xưởng 2
Số dư đảm phí	140	126	14
Trừ: Định phí bộ phận	50	30	20
Số dư bộ phận	90	96	(6)
Trừ: Định phí chung	<u>30</u>		
Số dư (doanh nghiệp)	60		

5.3.2. Phân tích số dư bộ phận

- **Số dư bộ phận** là số tiền còn lại của doanh thu mà bộ phận đó kiếm được, sau khi đã trừ đi tất cả các khoản chi phí phát sinh trực tiếp để tạo thành doanh thu đó.

- Số dư bộ phận sau khi trừ đi định phí chung sẽ cho lợi nhuận chung của cấp cao hơn. Nếu có số dư bộ phận của một bộ phận nào đó âm, thì cấp quản lý cao hơn cần phải xem xét lại bộ phận đó để quyết định có nên tiếp tục duy trì bộ phận này hay không? Hoặc cần thực thi biện pháp gì cho bộ phận này để cải thiện quá trình hoạt động cho có hiệu quả? (Trong thí dụ trên, phân xưởng 2 có số dư bộ phận âm).

- Số dư bộ phận được xem là chỉ tiêu đánh giá tốt nhất quá trình sinh lời của từng bộ phận, vì rõ ràng đó là thành quả đạt được từ những khoản chi phí phát sinh ở từng bộ phận.

Để minh họa về số dư bộ phận, ta hãy nghiên cứu báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp ABC, chi tiết theo bộ phận (các loại sản phẩm) dưới đây:

Bảng 5.12. Bảng tính số dư bộ phận sản phẩm

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

	Tổng số		Sản phẩm A		Sản phẩm B		Sản phẩm C	
	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu	200	100	60	100	100	100	40	100
Trừ: Biến phí	<u>96</u>	<u>48</u>	<u>18</u>	<u>30</u>	<u>50</u>	<u>50</u>	<u>28</u>	<u>70</u>
Số dư đảm phí	104	52	42	70	50	50	12	30
Trừ: Định phí bộ phận	<u>64</u>	<u>32</u>	<u>30</u>	<u>50</u>	<u>20</u>	<u>20</u>	<u>14</u>	<u>35</u>
Số dư sản phẩm	40	20	12	20	30	30	(2)	(5)
Trừ: Định phí chung	<u>20</u>							
Lãi thuần	<u>20</u>							

Dựa trên tài liệu này, để có thể đánh giá loại sản phẩm nào đạt hiệu quả cao nhất, phải xem xét những cơ sở sau:

- Xét về mặt lâu dài, nếu căn cứ vào số dư bộ phận thì sản phẩm B được đánh giá là sản phẩm có hiệu quả nhất, vì nó có tỷ lệ số dư bộ phận cao nhất, là 30%. Điều này cũng chứng tỏ, khi so sánh tỷ lệ chi phí trong doanh thu giữa các sản phẩm với nhau, tỷ lệ của sản phẩm B thấp nhất, chỉ chiếm 70% trong doanh thu.

- Xét trước mắt, nếu căn cứ vào số dư đảm phí, sản phẩm A lại có tỷ lệ số dư đảm phí cao hơn B (70% > 50%), nên khi muốn thu được nhiều lợi nhuận trong một thời gian ngắn, thì đẩy mạnh việc tiêu thụ sản phẩm A sẽ đáp ứng mong muốn đó.

- Đối với sản phẩm C: là sản phẩm kém hiệu quả, kinh doanh không mang lại lợi nhuận, thu không đủ bù chi cho nên doanh nghiệp cần xem xét lại sản phẩm này, để tìm ra biện pháp giải quyết đúng đắn tình trạng hiện tại.

Tóm lại: Khi đánh giá kết quả kinh doanh của các bộ phận trong một tổ chức để ra quyết định, nếu xét lâu dài thì căn cứ vào **số dư bộ phận**, xét ngắn hạn, căn cứ vào **số dư đảm phí**, tuy nhiên để quyết định thực sự đúng đắn, nhà quản trị còn cần xem xét một số các yếu tố khác, như khả năng tiêu thụ sản phẩm trên thị trường, khả năng đầu tư của doanh nghiệp...

5.3.3. Phân tích báo cáo doanh thu

Doanh thu có thể được chia theo phạm vi và mức độ hoạt động khác nhau của doanh nghiệp. Mục đích của việc phân chia này giúp cho nhà quản trị thấy được **mối quan hệ giữa doanh thu, chi phí và lợi nhuận**, tương ứng với từng mức hoạt động trong từng phạm vi kinh doanh khác nhau. Đây chính là cơ sở để có thể ra những quyết định kinh doanh đúng đắn.

Để minh họa cách phân tích theo doanh thu này, hãy nghiên cứu thí dụ ở Tổng công ty EC dưới đây:

Tổng công ty EC kinh doanh ở hai khu vực Nam và Bắc, bán hai loại sản phẩm X và Y. Số liệu chi phí và lượng tiêu thụ hai loại sản phẩm X và Y của toàn công ty, và theo hai khu vực Nam và Bắc được tập hợp trên hai bảng dưới đây:

Định phí khu vực	Cộng (ng.đ)	Chia theo khu vực	
		Bắc	Nam
Bán hàng	44.000	24.000	20.000
Quản lý	9.000	4.400	4.600
Cộng	53.000	28.400	24.600

Tên sản phẩm	Giá bán/ sp (ng.đ)	Biến phí/sp (ng.đ)	Khối lượng tiêu thụ (1000 sp)			Định phí (ng.đ)		
			Bắc	Nam	Cộng	Sản xuất	Ngoài sản xuất	Cộng
X	20	12	3	7	10	16.000	4.000	20.000
Y	12	8	6	9	15	12.000	3.000	15.000

Định phí chung toàn công ty là 17.000 ng.đ

5.3.3.1. Phân tích theo loại sản phẩm tiêu thụ

Lập bảng phân tích doanh thu như sau:

Bảng 5.13: Bảng phân tích doanh thu theo loại sản phẩm

(Đơn vị: triệu đồng)

	Tổng công ty	Sản phẩm X		Sản phẩm Y	
		Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu	380	200 ⁽¹⁾	100	180 ¹	100
Trừ: Biến phí	240	120 ⁽²⁾	60	120 ²	66,7
Số dư đảm phí	140	80	40	60	33,3
Trừ: Định phí sản phẩm	35	20	10	15	8,3
Số dư bộ phận sản phẩm	105	60	30	45	25
Trừ: Định phí chung:					
- Định phí công ty	17				
- Định phí khu vực	53				
Cộng	70				
Lãi thuần	35				

(1) *Doanh thu = Giá bán x lượng bán từng loại sản phẩm.*

(2) *Biến phí = Biến phí đơn vị x Khối lượng bán từng loại sản phẩm.*

Qua tài liệu phân tích trên, ta thấy, khi doanh nghiệp đã đạt điểm hòa vốn, thì:

- **Tỷ lệ số dư đảm phí** của sản phẩm X cao hơn sản phẩm Y (40% > 33,3%). Điều này có nghĩa là nếu doanh thu cứ tăng thêm 100 đồng thì lợi nhuận của sản phẩm X tăng 40 đ, của sản phẩm Y tăng 33,3 đ. Như vậy, nếu cần, đẩy mạnh việc tiêu thụ sản phẩm X sẽ có hiệu quả hơn sản phẩm Y.

5.3.3.2. Phân tích doanh thu theo khu vực tiêu thụ

Dựa trên tài liệu của Tổng công ty EC ở trên, ta lập bảng phân tích dưới đây:

Bảng 5.14: Bảng phân tích doanh thu theo khu vực tiêu thụ*(Đơn vị: triệu đồng)*

	Tổng công ty	Bắc		Nam	
		Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu	380	132(1)	100	248(2)	100
Trừ: Biến phí	240	84	63,6	156	63
Số dư đảm phí	140	48	36,4	92	37
Trừ: Định phí sản phẩm	53	28,4	21,6	24,6	10
Số dư bộ phận khu vực	87	19,6	14,8	67,4	27
Trừ: Định phí chung:					
- Định phí công ty	17				
- Định phí sản phẩm	35				
Cộng	52				
Lãi thuần	35				

(1) *Doanh thu khu vực* = Σ (Đơn giá bán x lượng tiêu thụ)

(2) *Biến phí khu vực* = Σ (Biến phí đơn vị x lượng tiêu thụ)

Qua bảng phân tích trên cho ta thấy:

- Số dư đảm phí và số dư bộ phận của khu vực miền Nam đều cao hơn khu vực miền Bắc. Điều này cũng có nghĩa là nếu tổng công ty có kế hoạch phát triển tăng doanh thu, dù ngắn hạn hay dài hạn, thì ở khu vực miền Nam sẽ mang lại lợi nhuận cao hơn ở miền Bắc.

- Kết hợp việc phân tích doanh thu theo sản phẩm và phân tích doanh thu theo khu vực tiêu thụ, sẽ cung cấp cho ta những thông tin cần thiết và hữu ích, là Tổng công ty EC nên tăng mức tiêu thụ sản phẩm X ở khu vực miền Nam sẽ cho hiệu quả tối ưu.

Tóm lại: Phân tích báo cáo bộ phận giúp cho nhà quản trị doanh nghiệp xem xét và đánh giá hoạt động kinh doanh dưới nhiều góc độ khác nhau. Ngoài cách phân chia theo khu vực và theo loại sản phẩm như trên, ta còn có thể phân chia theo những cách khác như: theo phân xưởng sản xuất, theo cửa hàng kinh doanh, theo vị trí địa lý... hoặc có thể chia nhỏ các bộ phận, để đáp ứng từng mục đích sử dụng chi tiết của nhà quản trị doanh nghiệp.

5.4. SO SÁNH CÁC BÁO CÁO THU NHẬP

5.4.1. Phân biệt báo cáo tính chi phí toàn bộ với báo cáo tính chi phí trực tiếp

5.4.1.1. Phương pháp tính chi phí toàn bộ

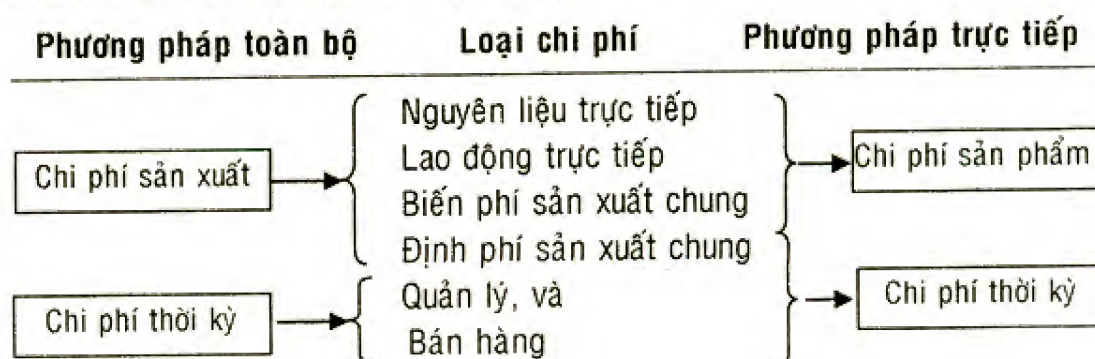
Hai phương pháp tính chi phí theo công việc và theo quy trình sản xuất đã nghiên cứu ở Chương 3 và Chương 4 được gọi là phương pháp tính chi phí toàn bộ, vì toàn bộ chi phí có liên quan đến quá trình sản xuất (nguyên liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và sản xuất chung) đều được tổng hợp để tính chi phí đơn vị (giá thành phân xưởng).

5.4.1.2. Phương pháp tính chi phí trực tiếp

Theo phương pháp tính chi phí trực tiếp, thì những khoản chi phí được dùng để tính chi phí sản xuất đơn vị chỉ bao gồm các **biến phí sản xuất**. Điều này có nghĩa là trong chi phí sản xuất đơn vị không bao gồm một yếu tố định phí nào, biến phí sản xuất gồm:

- Chi phí nguyên liệu trực tiếp;
- Chi phí lao động trực tiếp;
- Chi phí sản xuất chung (phần biến phí).

5.4.1.3. Bảng so sánh phương pháp tính chi phí toàn bộ với chi phí trực tiếp



Theo phương pháp tính chi phí trực tiếp thì một bộ phận định phí sản xuất chung được tách ra, và xếp vào loại chi phí thời kỳ, cùng với chi phí bán hàng và quản lý. Như vậy, giá vốn hàng bán tính theo hai phương pháp này sẽ khác nhau.

Theo phương pháp toàn bộ, thì chi phí sản xuất bao gồm cả **biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung**. Như vậy, nếu sản phẩm còn lưu kho, định phí sản xuất chung sẽ nằm trong hàng tồn kho cùng với các chi phí sản xuất khác.

Theo phương pháp tính chi phí trực tiếp, thì **giá vốn hàng bán chỉ gồm các khoản biến phí sản xuất**. Những sản phẩm chưa tiêu thụ được, còn tồn kho cũng chỉ gồm các biến phí sản xuất, phần định phí sản xuất chung được xếp vào loại chi phí thời kỳ, được hạch toán ngay trong kỳ phát sinh, không lưu lại trong kho.

5.4.1.4. Các quan điểm khác nhau về định phí sản xuất chung

- Quan điểm cho rằng **định phí sản xuất chung** là chi phí thời kỳ, vì khoản chi phí này liên quan với khả năng sản xuất hơn là với sản phẩm sản xuất ra trong kỳ,

thí dụ chi phí của việc bảo dưỡng thiết bị sản xuất, lương quản đốc phân xưởng... Những khoản chi phí này có bản chất là tiền đề cho quá trình sản xuất và không bị ảnh hưởng vì kết quả của mức độ hoạt động. Vì vậy, những người ủng hộ quan điểm này cho rằng những khoản chi phí như vậy phải được xếp vào loại chi phí thời kỳ, thì hợp lý hơn là xếp vào loại chi phí sản phẩm.

- Quan điểm cho rằng **định phí sản xuất chung** không phải là chi phí thời kỳ thì theo họ, những khoản định phí sản xuất chung như khấu hao máy móc thiết bị, chi phí bảo hiểm... cũng rất cần thiết cho quá trình sản xuất, và phần nào chịu ảnh hưởng của mức độ hoạt động cho nên có tính chất như biến phí. Vì vậy, chúng phải được tính vào từng đơn vị sản phẩm.

Như vậy, nhìn nhận và đối xử với định phí sản xuất chung ở doanh nghiệp là **chi phí thời kỳ hay chi phí sản phẩm**, tùy theo quan điểm của nhà quản trị doanh nghiệp.

5.4.2. Thí dụ so sánh báo cáo kết quả kinh doanh lập theo phương pháp toàn bộ và theo phương pháp trực tiếp

Hãy nghiên cứu tài liệu của một doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm trong 1 tháng như sau:

Số lượng sản phẩm:	
- Tồn kho kỳ đầu	0
- Sản xuất trong kỳ	6.000 sản phẩm
- Tiêu thụ trong kỳ	5.000 sản phẩm
Biến phí của 1 sản phẩm (1.000 đ)	
- Nguyên liệu trực tiếp	8
- Lao động trực tiếp	6
- Chi phí sản xuất chung	1
- Quản lý và bán hàng	4
Định phí hoạt động trong tháng (1.000 đ)	
- Chi phí sản xuất chung	30.000
- Quản lý và bán hàng	10.000
Đơn giá bán (1.000 đ)	30

Bảng 5.15: Xác định chi phí đơn vị sản phẩm theo hai phương pháp*(Đơn vị tính: 1000 đồng)*

Loại chi phí	Phương pháp toàn bộ	Phương pháp trực tiếp
Nguyên liệu trực tiếp	8	8
Lao động trực tiếp	6	6
Biến phí sản xuất chung	1	1
Định phí sản xuất chung (30.000: 6.000 sp)	<u>5</u>	<u> </u>
Chi phí sản xuất đơn vị	20	Biến phí sản xuất đ/v 15

Vậy theo phương pháp toàn bộ, chi phí đơn vị là 20 ng.đ, còn theo phương pháp trực tiếp, chi phí đơn vị là 15 ng.đ. Chênh lệch giữa hai kết quả tính theo hai phương pháp chính là do quan điểm khác nhau về định phí sản xuất chung. Phương pháp trực tiếp không thừa nhận phần định phí sản xuất chung thuộc về chi phí sản phẩm, còn phương pháp toàn bộ, trái lại, thừa nhận khoản chi phí này thuộc về chi phí sản phẩm.

**Bảng 5.16: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
theo hai phương pháp**

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

- Phương pháp toàn bộ		
Doanh thu (5.000 sp x 30 ng.đ)		150.000
Trừ: Giá vốn hàng bán:		
Chi phí sản xuất sản phẩm (6.000 sp x 20 ng.đ)	120.000	
Trừ: Tồn kho cuối kỳ (1.000 sp x 20 ng.đ)	<u>20.000</u>	
		<u>100.000</u>
Lãi gộp		50.000
Trừ: Chi phí quản lý và bán hàng		<u>30.000</u>
Lãi thuần		<u>20.000</u>
- Phương pháp trực tiếp.		
Doanh thu (5.000 sp x 30 ng.đ)		150.000
Trừ: Biến phí:		
Biến phí sản xuất (6.000 sp x 15 ng.đ)	90.000	
Trừ biến phí hàng tồn kho (1.000sp x 15 ng.đ)	<u>- 15.000</u>	
Biến phí sản xuất hàng bán	75.000	
Cộng: Biến phí bán hàng và quản lý (5.000sp x 4 ng.đ)	<u>20.000</u>	<u>95.000</u>
Số dư đảm phí		55.000
Trừ: Định phí:		
Định phí sản xuất chung	30.000	
Định phí bán hàng và quản lý	<u>10.000</u>	<u>40.000</u>
Lãi thuần		<u>15.000</u>

Nhận xét qua hai báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lập theo hai phương pháp:

- **Theo phương pháp tính chi phí toàn bộ**, thì một phần định phí sản xuất chung ở kỳ này sẽ được chậm trả trong kỳ sau. Vậy trong 30.000 ng.đ định phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ, chỉ có 25.000 ng.đ ($5.000 \text{ sp} \times 5 \text{ ng.đ}$) được tính **vào giá vốn hàng bán** trong kỳ, phần còn lại (5.000 ng.đ) được lưu vào **hàng tồn kho**, và sẽ được tính khi số hàng đó tiêu thụ được.

- **Theo phương pháp tính chi phí trực tiếp**, thì 30.000 ng.đ định phí sản xuất chung được xem là chi phí thời kỳ, nên chúng được tính hết trong kỳ, nghĩa là chúng được khấu trừ hết vào doanh thu trong kỳ. Theo phương pháp này, lợi nhuận do kết quả hoạt động trong kỳ mang lại là 15.000 ng.đ, chứ không phải là 20.000 ng.đ như ở phương pháp toàn bộ.

- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lập theo phương pháp trực tiếp rất cần thiết cho các nhà quản trị để sử dụng nội bộ, còn báo cáo theo phương pháp toàn bộ được sử dụng để cung cấp cho những người ở bên ngoài doanh nghiệp sử dụng, vì nó tuân thủ các nguyên tắc kế toán chung.

- Việc điều chỉnh mức lãi thuần, đã biết tính theo phương pháp này thành lãi thuần tính theo phương pháp kia rất đơn giản, như sau:

Lãi thuần tính theo phương pháp trực tiếp	15.000
Cộng: Định phí sản xuất chung trong hàng tồn kho ($1.000 \text{ sp} \times 5 \text{ ng.đ}$)	5.000
Lãi thuần tính theo phương pháp toàn bộ	<hr/> 20.000
<i>Hoặc, ngược lại:</i>	
Lãi thuần tính theo phương pháp toàn bộ	20.000
Trừ: Định phí sản xuất chung trong hàng tồn kho ($1.000 \text{ sp} \times 5 \text{ ng.đ}$)	5.000
Lãi thuần tính theo phương pháp trực tiếp	<hr/> 15.000

Sự khác nhau giữa phương pháp xác định chi phí toàn bộ và phương pháp xác định chi phí trực tiếp, là ***vấn đề thời gian*** được chọn để tính ***định phí sản xuất chung***. Theo ***phương pháp trực tiếp***, định phí sản xuất chung phát sinh ở kỳ nào phải được hạch toán ngay vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ đó. Theo ***phương pháp toàn bộ***, khoản định phí này được lưu lại trong hàng tồn kho, và chỉ phải hạch toán khi số hàng đó tiêu thụ được. Như vậy, theo phương pháp toàn bộ, hàng tồn kho mang theo chúng định phí và có tính chất như vốn của kỳ tiếp theo.

Câu trả lời phương pháp tính chi phí nào đúng, phụ thuộc vào định phí tồn kho có thuộc về định nghĩa về vốn của lý thuyết kế toán hay không

Thế nào là vốn? Chi phí được xem có bản chất như vốn nếu có thể chứng tỏ rằng, nó có khả năng tạo ra thu nhập hoặc có thể sinh lời trong kỳ tiếp theo.

Với cách hiểu như trên, nên các nhà biện hộ cho phương pháp tính chi phí toàn bộ cho rằng định phí trong hàng tồn kho là vốn, vì nó thực sự là tiềm năng cho tương lai. Họ cho rằng nếu khối lượng sản xuất lớn hơn khối lượng tiêu thụ trong kỳ, thì hàng tồn kho bán ở kỳ sau sẽ tạo ra thu nhập cho kỳ sau.

Còn các nhà biện hộ cho phương pháp tính chi phí trực tiếp, thì cho rằng chi phí chỉ được coi là vốn, khi việc chi khoản đó lúc này sẽ không phải chi nữa và tạo ra lợi nhuận trong tương lai. Định phí sản xuất chung không có tiềm năng sinh ra lợi nhuận trong tương lai, do vậy không thể được coi là vốn.

5.4.3. So sánh báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh nhiều kỳ

Sau khi đã nghiên cứu sự khác nhau giữa hai phương pháp tính chi phí, chúng ta nghiên cứu một cách sâu sắc hơn mức thu nhập tính theo hai phương pháp qua nhiều năm:

Giả sử có tài liệu qua 3 năm như sau:

- Năm thứ 1: Khối lượng sản xuất = Khối lượng tiêu thụ
- Năm thứ 2: Khối lượng sản xuất > Khối lượng tiêu thụ
- Năm thứ 3: Khối lượng sản xuất < Khối lượng tiêu thụ.

Với tình hình biến động như vậy của khối lượng sản xuất và khối lượng tiêu thụ qua các kỳ, chúng ta sẽ chia làm hai **quá trình** nghiên cứu như dưới đây.

5.4.3.1. Khối lượng sản xuất không đổi, doanh thu thay đổi

Khi sản xuất không đổi và chỉ có doanh thu thay đổi qua các năm, thì báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lập theo hai phương pháp sẽ ảnh hưởng như thế nào đến thu nhập?

Hãy nghiên cứu tài liệu của một doanh nghiệp như sau:

(Đơn vị: 1.000 sp)

Số lượng sản phẩm	Năm thứ 1	Năm thứ 2	Năm thứ 3	Cả 3 năm
Tồn kho đầu kỳ	-0-	-0-	5.000	-0-
Sản xuất trong kỳ	25.000	25.000	25.000	75.000
Tiêu thụ trong kỳ	25.000	20.000	30.000	75.000
Tồn kho cuối kỳ	-0-	5.000	-0-	-0-

Đơn giá bán	20 ng.đ	
Biến phí sản xuất một sản phẩm	11 ng.đ	
Định phí hoạt động hàng năm		
- Định phí sản xuất chung	150.000 ng.đ	
	150.000 ng.đ	
(Định phí sản xuất chung đơn vị)	<u>25.000 sp</u>	= 6 ng.đ
- Định phí quản lý và lưu thông	30.000 ng.đ	

Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo hai phương pháp ta có được bảng sau:

Bảng 5.17: Báo cáo kết quả kinh doanh khối lượng sản xuất và doanh thu

(Đơn vị: triệu đồng)

Phương pháp trực tiếp	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cả 3 năm
Doanh thu	500	400	600	1.500
Trừ: Biến phí ⁽¹⁾	<u>275</u>	<u>220</u>	<u>330</u>	<u>825</u>
Số dư đảm phí	225	180	270	675
Trừ: Định phí				
Định phí sản xuất chung	150	150	150	450
Định phí quản lý và bán hàng	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>90</u>
Cộng	180	180	180	540
Lãi thuần	<u>45</u>	<u>0</u>	<u>90</u>	<u>135</u>
Phương pháp toàn bộ				
Doanh thu	500	400	600	1.500
Tồn kho đầu kỳ ⁽²⁾	0	0	85	0
Cộng: Chi phí sản xuất sản phẩm ⁽³⁾	<u>425</u>	<u>425</u>	<u>425</u>	<u>1.275</u>
Chi phí sản xuất chờ bán	425	425	510	1.275
Trừ: Tồn kho cuối kỳ ⁽²⁾	0	85	0	0
Giá vốn hàng bán	<u>425</u>	<u>340</u>	<u>510</u>	<u>1.275</u>
Lãi gộp	75	60	90	225
Trừ: Chi phí ngoài sản xuất	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>90</u>
Lãi thuần	45	30	60	135

$$(1) \quad \text{Biến phí} = \frac{\text{Biến phí}}{\text{đơn vị (11)}} \times \text{lượng tiêu thụ sản phẩm}$$

$$(2) \quad \text{Tồn kho} = \frac{\text{Chi phí sản xuất đơn vị}}{(11 + 6)} \times \text{lượng tồn kho}$$

$$(3) \quad \frac{\text{Chi phí sản xuất}}{\text{sản phẩm}} : \frac{\text{Chi phí sản xuất đơn vị}}{\text{sản phẩm}} \times \text{lượng sản xuất}$$

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lập theo hai phương pháp qua 3 năm cho ta thấy khi sản xuất thay đổi, doanh thu không đổi, nếu:

- Lượng sản xuất = Lượng tiêu thụ, lãi thuần tính theo hai phương pháp **như nhau**.

- Lượng sản xuất > Lượng tiêu thụ, lãi thuần tính theo phương pháp trực tiếp **nhỏ hơn** lãi thuần tính theo phương pháp toàn bộ, điều này là do quan điểm về định phí sản xuất chung trong kỳ giữa hai phương pháp khác nhau.

- Lượng sản xuất < Lượng tiêu thụ, lãi thuần tính theo phương pháp trực tiếp **lớn hơn** lãi thuần tính theo phương pháp toàn bộ, điều này cũng chính là do quan điểm về định phí sản xuất chung trong kỳ giữa hai phương pháp khác nhau.

- Nếu xét cả kỳ 3 năm thì lãi thuần tính theo hai phương pháp đều giống nhau và nói chung, khi xem xét trong một thời kỳ dài, lượng sản xuất sẽ bằng lượng tiêu thụ. Như vậy, khi nghiên cứu để so sánh báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lập theo hai phương pháp, nếu thời gian nghiên cứu càng ngắn, lãi thuần tính theo hai phương pháp càng chênh lệch.

5.4.3.2. Khối lượng sản xuất thay đổi, doanh thu không đổi

Hãy nghiên cứu tài liệu của một doanh nghiệp, như sau:

(Đơn vị tính: 1000 đồng)

- Đơn giá bán 25
 - Biến phí đơn vị 10
- Định phí hoạt động trong năm:
- Định phí sản xuất chung 300.000
 - Định phí bán hàng và quản lý 210.000

	Năm 1	Năm 2	Năm 3
Khối lượng sản xuất (sản phẩm)	40.000	50.000	30.000
Khối lượng tiêu thụ (sản phẩm)	40.000	40.000	40.000
Chi phí sản xuất 1 sản phẩm (ng.đ/sp)			
Biến phí sản xuất	10	10	10
Định phí sản xuất chung	7,5	6	10
Cộng	17,5	16	20

**Bảng 5.18: Báo cáo kết quả kinh doanh khi lượng đổi,
doanh thu không đổi**

(Đơn vị: triệu đồng)

Phương pháp trực tiếp	Năm 1	Năm 2	Năm 3
Doanh thu (40.000sp x 25 ng.đ)	1.000	1.000	1.000
Trừ: Biến phí (40.000sp x 10 ng.đ)	<u>400</u>	<u>400</u>	<u>400</u>
Số dư đảm phí	600	600	600
Trừ: Định phí (300tr.đ + 210 tr.đ) ⁽¹⁾	<u>510</u>	<u>510</u>	<u>510</u>
Lãi thuần	90	90	90
Phương pháp toàn bộ			
Doanh thu (40.000 x 25)	1.000	1.000	1.000
Tồn kho đầu kỳ	00	0	160 ⁽²⁾
Cộng: Chi phí sản xuất sản phẩm ⁽³⁾	<u>700</u>	<u>800</u>	<u>600</u>
Giá trị hàng chờ bán	700	800	760
Trừ: Tồn kho cuối kỳ	<u>0</u>	<u>160⁽²⁾</u>	<u>0</u>
Giá vốn hàng bán	700	640	760
Lãi gộp	300	360	240
Trừ: Chi phí ngoài sản xuất	<u>210</u>	<u>210</u>	<u>210</u>
Lãi thuần	90	150	30

$$\begin{aligned}
 (1) \quad \text{Định phí} &= \frac{\text{Định phí sản xuất chung}}{\text{}} + \frac{\text{Định phí ngoài sản xuất}}{\text{}} \\
 &= 300 + 210 = 510
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 (2) \quad \text{Tồn kho} &= \frac{\text{Chi phí sản xuất đơn vị}}{\text{}} \times \frac{\text{Sản lượng tồn kho}}{\text{}} \\
 &= 16 \times 10.000 = 160 \text{ triệu}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 (3) \quad \frac{\text{Chi phí sản xuất sản phẩm}}{\text{}} &= \frac{\text{Chi phí sản xuất đơn vị}}{\text{}} \times \frac{\text{Khối lượng sản xuất}}{\text{}} \\
 700 \text{ triệu} &= 17,5 \text{ ng.đ} \times 40.000 \text{ sp} \\
 800 \text{ triệu} &= 16 \text{ ng.đ} \times 50.000 \text{ sp} \\
 600 \text{ triệu} &= 20 \text{ ng.đ} \times 30.000 \text{ sp}
 \end{aligned}$$

Vậy, khi doanh thu không đổi, sản xuất thay đổi thì:

- **Nếu lập báo cáo theo phương pháp trực tiếp**, lãi thuần sẽ không đổi. Điều này có nghĩa là lãi thuần tính theo phương pháp trực tiếp chỉ thay đổi khi doanh thu thay đổi.

- **Nếu lập báo cáo theo phương pháp toàn bộ**, lãi thuần thay đổi đồng biến với lượng sản xuất thay đổi. Điều này do định phí sản xuất chung của các năm được lưu lại trong tồn kho để chậm thanh toán.

5.4.3.3. Phương pháp tính chi phí toàn bộ với điểm hòa vốn

Phương pháp tính chi phí toàn bộ được nhiều nhà quản trị sử dụng để tính chi phí sản xuất đơn vị, vì phương pháp này tổng hợp tất cả chi phí sản xuất vào quá trình tính giá thành. Nhưng phương pháp tính chi phí toàn bộ có nhược điểm là không thích hợp với mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận (CVP), nhất là khi cần xác định điểm hòa vốn.

Trở lại Thí dụ ở Mục 5.4.3.1, tổng định phí hoạt động hàng năm là 180 triệu. Số dư đảm phí đơn vị là 9 ng.đ. Vậy:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{180.000 \text{ ng.đ}}{9 \text{ ng.đ}} = 20.000 \text{ sản phẩm}$$

Vậy sản lượng hòa vốn là 20.000 sản phẩm. Căn cứ theo số liệu đã biết, doanh nghiệp sẽ hòa vốn vào năm thứ 2 (lãi thuần bằng 0). Theo phương pháp toàn bộ, vào năm thứ 2, doanh nghiệp có mức lãi thuần là 30.000 ng.đ, số tiền này chính là định phí sản xuất chung trong kỳ đã được đưa vào hàng tồn kho chuyển qua năm sau:

$$5.000 \times 6 = 30.000 \text{ ng.đ.}$$

Phương pháp trực tiếp xem khoản này là chi phí thời kỳ, nên đã thanh toán hết nhưng với phương pháp toàn bộ, khoản này được lưu vào hàng tồn kho để chậm trả, nên đã biến thành khoản lãi của kỳ này.

Như vậy ta thấy, nếu nhà quản trị muốn biết được khả năng tiền hiện có trong tay, thì phải xác định lãi theo phương pháp trực tiếp, vì theo phương pháp toàn bộ, như ta thấy ở trên, khoản lãi chỉ là khoản phản ánh trên sổ sách còn thực sự, khoản đó vẫn nằm trong hàng hóa chưa thu được.

TÓM TẮT CHƯƠNG 5:

Kế toán trách nhiệm là hệ thống kế toán tập hợp kết quả theo từng lĩnh vực thuộc trách nhiệm cá nhân, bộ phận nhằm giám sát và đánh giá kết quả của từng bộ phận trong tổ chức. Trung tâm trách nhiệm là một chức năng hay một bộ phận trong tổ chức, đặt dưới sự lãnh đạo của một nhà quản trị, chịu trách nhiệm trực tiếp với kết quả của chức năng đó hay bộ phận đó. Có ba loại trung tâm trách nhiệm – ***trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư***. Kế toán quản trị chủ yếu sử dụng phương pháp phân tích biến động chi phí, doanh thu, lợi nhuận và sử dụng các chỉ số ROI, RI v.v... để đánh giá trách nhiệm của từng trung tâm trách nhiệm.

Báo cáo bộ phận là báo cáo của một đơn vị hoặc một hoạt động trong một tổ chức doanh nghiệp, mà nhà quản trị cần quan tâm xem xét, để họ có thể kiểm soát và quản lý đối với chi phí và doanh thu của những bộ phận đó. Số dư bộ phận là số tiền còn lại của doanh thu mà bộ phận đó kiếm được, sau khi đã trừ đi tất cả các khoản chi phí phát sinh trực tiếp để tạo thành doanh thu đó. Số dư bộ phận được xem là chỉ tiêu đánh giá tốt nhất quá trình sinh lời của từng bộ phận, vì đó là thành quả đạt được từ những khoản chi phí phát sinh ở từng bộ phận.

BÀI TẬP CHƯƠNG 5

Bài tập 1:

Tại một Công ty thương mại có hai bộ phận kinh doanh, phía bắc (B) phía Nam (N) văn phòng Công ty tại thành phố Hồ Chí Minh. Mỗi bộ phận đều kinh doanh hai sản phẩm X và Y, báo cáo kết quả hoạt động của năm qua, được chi tiết cho như sau:

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Toàn Công ty	Bộ phận công ty		Bộ phận phía Nam	
		Bắc	Nam	SP X	SP Y
Doanh thu	750	150	600	400	200
(-) Biến phí	<u>405</u>	<u>45</u>	<u>360</u>	<u>260</u>	<u>100</u>
Số dư đảm phí	345	105	240	140	100
(-) Định phí bộ phận	<u>168</u>	<u>78</u>	<u>90</u>	<u>20</u>	<u>52</u>
Số dư bộ phận	177	27	150	120	48
(-) Định phí chung	<u>120</u>				
Lợi tức thuần	57				

Yêu cầu:

1. Lợi tức thuần của công ty sẽ tăng lên bao nhiêu? Nếu doanh thu của khu vực phía Nam tăng lên 75 triệu/năm. (Giả sử định phí chung không đổi).

2. Giả sử doanh thu, của bộ phận phía Bắc tăng lên 50 triệu trong năm tới, doanh thu của bộ phận phía Nam, không đổi và định phí không đổi.

a) Hãy lập bảng báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh, của từng bộ phận và toàn Công ty (cột số tiền và tỷ lệ %)

b) Bạn có nhận xét gì chỉ tiêu số dư đảm phí và số dư bộ phận của bộ phận phía Bắc của Công ty trên báo cáo mới lập?

3. Công ty muốn quảng cáo cho một trong hai sản phẩm trong kỳ tới ở bộ phận phía Nam. Chi phí quảng cáo là 8 triệu, và các nhà nghiên cứu tiếp thị chỉ rõ rằng với quá trình đẩy mạnh quảng cáo này, sẽ làm doanh thu của sản phẩm X tăng lên 70 triệu đồng, hoặc doanh thu của sản phẩm Y tăng lên 60 triệu, theo bạn nên quảng cáo cho sản phẩm nào? Tại sao?

Bài giải

1) Nếu chi phí chung của Công ty không đổi, khi doanh thu của bộ phận Công ty phía Nam tăng thêm 75 triệu, thì lợi tức thuần của toàn Công ty tăng lên, cũng chính là mức số dư đảm phí tăng thêm của số doanh thu tăng thêm đó. Muốn xác định mức số dư đảm phí tăng thêm, ta phải tính tỷ lệ số dư đảm phí của toàn bộ phận phía Nam là:

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{240}{600} = 0,4 \text{ (40\%)}$$

Vậy khi doanh thu của bộ phận phía Nam tăng thêm 75 triệu thì lợi tức thuần của Công ty sẽ tăng thêm:

$$75 \text{ triệu} \times 40\% = 30 \text{ triệu đồng}$$

2.a) Lập báo cáo kết quả SXKD khi doanh thu khu vực phía Bắc tăng lên 50 triệu

Đơn vị: triệu đồng

Chỉ Tiêu	Toàn Công ty		Phía Bắc		Phía Nam	
	Tiền	%	Tiền	%	Tiền	%
Doanh Thu	800	100	200	100	600	100
(-) Biến Phí	<u>420</u>	<u>52,5</u>	<u>60</u>	<u>30</u>	<u>360</u>	<u>60</u>
Số dư đảm phí (sddp)	380	47,5	140	70	240	40
(-) Định phí bộ phận	<u>168</u>	<u>21,0</u>	<u>78</u>	<u>39</u>	<u>90</u>	<u>15</u>
Số dư bộ phận (sdbp)	212	26,5	62	31	150	25
(-) Định phí chung	<u>120</u>					
Lợi tức thuần	<u>92</u>					

2.b) Nhận xét:

Số dư đảm phí của khu vực phía Bắc không đổi là 70% cho dù doanh thu có tăng thêm

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{105}{150} = \frac{140}{200} = 0,7 \text{ (70\%)}$$

- Số dư bộ phận tăng từ 18% (doanh thu chưa tăng, $\frac{27}{150}$)

lên 31% (Doanh thu tăng 50 triệu, $\frac{62}{200}$). Nguyên nhân của

việc tăng này là khi doanh thu tăng mà định phí không đổi, thì phần doanh thu tăng lên chỉ cần bù đắp cho các biến phí, phần còn lại chính là mức số dư bộ phận tăng thêm đó, cũng là mức số dư đảm phí và lợi tức thuần tăng thêm.

Cụ thể:

$$\begin{aligned} \text{Số dư bộ phận tăng thêm} &= \text{Doanh thu tăng thêm} - \text{Biến phí tăng thêm} = \text{Số dư đảm phí tăng thêm} \\ &= 50 - (50 \times 30\%) = 50 - 15 = 35 \text{ triệu} \end{aligned}$$

35 triệu đồng đây cũng là lợi tức thuần tăng thêm

3. Để thấy rõ việc quảng cáo sản phẩm có hiệu quả hơn ta lập bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, theo các loại sản phẩm ở khu vực kinh doanh phía Nam như sau:

Đơn vị: triệu đồng

Chỉ Tiêu	Khu vực kinh doanh phía Nam		Sản phẩm X		Sản phẩm Y	
	Tiền	%	Tiền	%	Tiền	%
Doanh Thu	600	100	400	100	200	100
(-) Biến Phí	<u>360</u>	<u>60</u>	<u>260</u>	<u>65</u>	<u>100</u>	<u>50</u>
Số dư đảm phí	240	40	140	35	100	50
(-) Định phí bộ phận sản phẩm	<u>72</u>	<u>12</u>	<u>20</u>	<u>5</u>	<u>52</u>	<u>24</u>
Số dư bộ phận sản phẩm	168		120	30	48	
(-) Định phí chung khu vực phía Nam	<u>18</u>					
Số dư khu vực kinh doanh phía Nam	<u>150</u>					

- Nếu quảng cáo cho sản phẩm X thì lợi tức thuần tăng thêm là:

Số dư đảm phí tăng thêm (70 triệu x 35%)	24,5 triệu đồng
(-) Chi phí quảng cáo	<u>8,0 triệu đồng</u>
Lợi tức thuần tăng thêm	16,5 triệu đồng

- Nếu quảng cáo cho sản phẩm Y thì lợi tức thuần tăng thêm là:

Số dư đảm phí tăng thêm (60 triệu x 50%)	30 triệu đồng
(-) Chi phí quảng cáo	<u>8 triệu đồng</u>
Lợi tức thuần tăng thêm	22 triệu đồng

Như vậy Công ty nên quảng cáo cho sản phẩm Y sẽ cho lợi nhuận cao hơn sản phẩm X là 5,5 triệu đồng (22-16,5)

Bài tập 2:

Một Công ty chuyên sản xuất kinh doanh các sản phẩm văn phòng và đồ gia dụng, bắt đầu phân tích báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo bộ phận từ vài tháng nay, và coi là công cụ cung cấp những thông tin hữu ích cho ban giám đốc điều hành HĐKD. Báo cáo kết quả HĐKD tháng trước như sau:

Đơn vị tính: triệu đồng.

Chỉ tiêu	Toàn Công ty	Ngành hàng kinh doanh	
		Văn phòng	Gia dụng
Doanh thu	4.000	2.200	1.800
(-) Biến phí			
Sản xuất	1.618	790	828
Ngoài sản xuất	<u>340</u>	<u>160</u>	<u>180</u>
Cộng biến phí	1.958	950	1.008
Số dư đảm phí	2.042	1.250	792
(-) Định phí ngành hàng	<u>1.390</u>	<u>690</u>	<u>700</u>
Số dư bộ phận	652	560	92
(-) Định phí chung	410		
Lợi tức thuần	242		

Thông qua nghiên cứu báo cáo trên, doanh nghiệp nhận thấy ngành hàng kinh doanh đồ gia dụng là kém hiệu quả. Giám đốc doanh nghiệp yêu cầu tài liệu về bộ phận sản phẩm gia dụng theo loại sản phẩm và thị trường tiêu thụ. Các tài liệu dưới đây đã tập hợp từ ba sản phẩm mà bộ phận ngành hàng gia dụng đã sản xuất tiêu thụ.

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Loại sản phẩm tiêu thụ		
		Sản phẩm A	Sản phẩm B	Sản phẩm C
Doanh thu	1.800	900	300	600
Biến phí sản xuất theo doanh thu	-	42%	38%	56%
Biến phí ngoài sản xuất theo doanh thu	-	10%	12%	9%
Định phí bộ phận sản phẩm	570	189	135	246

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo kết quả HĐKD theo loại sản phẩm của ngành hàng đồ gia dụng. Sử dụng cách tính đảm phí (các cột ghi số tiền và %).

2. Doanh nghiệp muốn biết thêm thông tin ở hai thị trường Đông và Tây. Doanh thu và số liệu khác về hai thị trường đó như sau: Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Thị trường tiêu thụ	
		Đông	Tây
Doanh thu	600	400	200
Biến phí sản xuất theo doanh thu	-	56%	56%
Biến phí ngoài sản xuất theo doanh thu	-	4%	19%
Định phí bộ phận thị trường	198	68	130

Lập báo cáo kết quả HĐKD theo thị trường tiêu thụ của sản phẩm chung (như câu 1)

3. Nghiên cứu báo cáo lập ở câu (1) và (2), điều gì doanh nghiệp cần phải quan tâm?

4. Hãy đề nghị các phương pháp để phân tích thị trường. Chi tiết hơn ở thị trường phía Tây.

Bài giải

1. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo loại sản phẩm của ngành hàng đồ gia dụng

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tổng cộng		Sản phẩm A		Sản phẩm B		Sản phẩm C	
	Tiền	%	Tiền	%	Tiền	%	Tiền	%
Doanh thu	1.800	100	900	100	300	100	600	100
Biến phí sản xuất	828	46	378	42	114	38	336	56
Biến phí ngoài sản xuất	<u>180</u>	<u>10</u>	<u>90</u>	<u>10</u>	<u>36</u>	<u>12</u>	<u>54</u>	<u>9</u>
Cộng biến phí	<u>1.008</u>	<u>56</u>	<u>468</u>	<u>52</u>	<u>150</u>	<u>50</u>	<u>390</u>	<u>65</u>
Số dư đảm phí	792	44	432	48	150	50	210	35
(-) Đảm phí sản phẩm	<u>570</u>	-	<u>189</u>	<u>21</u>	<u>135</u>	<u>45</u>	<u>246</u>	41
Số dư bộ phận sản phẩm	222		243	27	15	5	(36)	(6)
(-) Định phí chung	<u>130</u>							
Số dư ngành hàng	92							

Thông qua báo cáo trên ta thấy sản phẩm C có số dư bộ phận âm (36), điều này cho thấy doanh thu của sản phẩm C chưa bù đắp đủ các chi phí trực tiếp khi chúng phát sinh.

2. Lập báo cáo kết quả HĐKD theo thị trường tiêu thụ.

Đơn vị: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tổng cộng		Thị trường khu vực phía Đông		Phía Tây	
	Tiền	%	Tiền	%	Tiền	%
1	2		3		4	
Doanh thu	600	100	400	100	200	100
Biến phí sản xuất	336	56	224	56	112	56
Biến phí ngoài sản xuất	<u>54</u>	<u>9</u>	<u>16</u>	<u>4</u>	<u>38</u>	<u>19</u>
Cộng biến phí	390	65	240	60	150	75
Số dư đảm phí	210	35	160	40	50	25
(-) Định phí khu vực	<u>198</u>	-	<u>68</u>	<u>17</u>	<u>130</u>	<u>65</u>
Số dư bộ phận khu vực	12		92	23	(80)	(40)
(-) Định phí chung	<u>48</u>					
Số dư sản phẩm C	(36)					

3. Căn cứ báo cáo lập ở câu (1) và câu (2) cho ta thấy ở thị trường phía Tây có biến phí và định phí cao hơn ở thị trường phía Đông, đây là điều mà Công ty cần quan tâm nghiên cứu để cải tiến kinh doanh sản phẩm ở thị trường phía Tây.

4. Đề nghị phương pháp phân tích ở thị trường phía Tây chi tiết hơn là:

- Đi sâu phân tích ở thị trường phía Tây theo từng loại sản phẩm A, B, C.

- Xem xét lại cách phân bổ định phí cho sản phẩm C việc sử dụng và việc quản lý các biến phí của sản phẩm này

Bài tập 3:

Giám đốc doanh nghiệp thất vọng khi nhận được báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của năm kết thúc, với lợi tức thuần đạt được chỉ bằng 3% doanh thu, báo cáo được trình bày như sau:

Công ty A B C - Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 20x4

Chỉ tiêu	Số tiền (triệu đồng)	Tỷ trọng (%)
Doanh thu	4.500	100,0
(-) Biến phí	<u>2.040</u>	<u>45,3</u>
Số dư đảm phí	2.460	54,7
(-) Định phí	<u>2.325</u>	<u>51,7</u>
Lợi tức thuần	135	3,0

Doanh nghiệp đang nghiên cứu để cải tiến lợi nhuận, quá trình nghiên cứu cho biết thêm một số thông tin như sau:

- Doanh nghiệp kinh doanh trên hai khu vực: khu trung tâm và phía Tây, ở khu trung tâm doanh thu là 2.000 triệu, biến phí là 1.404 triệu trong năm. Số còn lại về doanh thu và biến phí là của khu vực phía Tây. Định phí trực tiếp từng khu vực là 800 triệu của khu vực trung tâm và 650 triệu của khu vực phía Tây. Số tiền còn lại là định phí chung cả hai khu vực.

- Doanh nghiệp bán hai sản phẩm A và B. Ở khu vực trung tâm, doanh thu của A là 50 triệu và của B là 1.500. Tỷ lệ biến phí trên doanh thu là 25% đối với sản phẩm A và 61% đối với sản phẩm B. Định phí của khu trung tâm là 300 đối với sản phẩm A và 270 đối với sản phẩm B, và phần còn lại là chung cho hai sản phẩm.

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh chi tiết theo từng lĩnh vực kinh doanh và từng sản phẩm kinh doanh (cột số tiền và tỷ trọng)

2. Hãy nghiên cứu báo cáo vừa lập, cho biết doanh nghiệp cần ghi nhận điểm nào để cải tiến lợi nhuận năm tới?

Bài tập 4:

Tổng Công ty thương mại, kinh doanh các mặt hàng công nghệ thực phẩm, mua ở nơi sản xuất và phân phối cho ba Công ty kinh doanh ở ba khu vực khác nhau trong cả nước. Cả ba Công ty có quy mô kinh doanh gần giống nhau và mỗi Công ty có bộ phận quản lý và nhân viên bán hàng riêng, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh được cho dưới đây:

**Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
năm 20x4**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Các Công ty		
	A	B	C
Doanh thu	1.200	3.200	2.800
Trừ chi phí bộ phận Công ty			
Giá vốn hàng bán	372	960	1.260
Lương	216	224	448
Bảo hiểm	36	64	56
Quảng cáo	420	960	980
Khấu hao	84	128	112
Chuyên chở	60	128	168
Cộng chi phí Công ty	1.188	2.464	3.024
Lợi tức bộ phận Công ty trước các chi phí chung tổng Công ty	12	736	(224)
Trừ chi phí chung tổng Công ty			
Quảng cáo (chung)	60	160	140
Quản lý (chung)	80	80	80
Cộng chi phí chung tổng Công ty	140	240	220
Lợi tức thuần	(128)	496	(444)

Giá vốn hàng bán và chi phí chuyên chở là biến phí, các chi phí khác là định phí. Các sản phẩm mà Tổng Công ty phân phối cho các Công ty có chênh lệch nhiều về quá trình sinh lời.

Yêu cầu:

1. Cho nhận xét để đánh giá báo cáo trên.
2. Hãy giải thích căn cứ để phân bổ các chi phí chung của tổng Công ty, bạn có đồng ý cách phân bổ như vậy không? Tại sao?
3. Lập báo cáo thu nhập theo dạng đảm phí theo từng Công ty và toàn tổng Công ty.
4. Hãy phân tích báo cáo và nhấn mạnh điểm nào mà doanh nghiệp cần quan tâm nhằm cải tiến HĐKD có hiệu quả cao hơn.

Bài tập 5:

Doanh nghiệp sản xuất và bán sản phẩm điện tử đã hoạt động được ba năm nay. Kết quả báo cáo hoạt động của ba năm (theo cách tính toàn bộ) được trình bày như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3
Doanh thu	1.000.000	800.000	1.000.000
Giá vốn của hàng bán			
Giá trị tồn kho đầu kỳ	-0-	-0-	280.000
Trị giá thành phẩm sản xuất	<u>800.000</u>	<u>840.000</u>	<u>760.000</u>
Trị giá hàng chờ bán	800.000	840.000	1.040.000
(-) Trị giá hàng tồn kho cuối kỳ	<u>-0-</u>	<u>280.000</u>	<u>190.000</u>
Giá vốn của hàng bán	800.000	560.000	850.000
Lợi tức gộp	200.000	240.000	150.000
(-) Chi phí bán hàng và quản lý chung	<u>170.000</u>	<u>150.000</u>	<u>170.000</u>
Lợi tức thuần	30.000	90.000	(20.000)

Doanh thu đã giảm 20% ở năm thứ 2 do sự xâm nhập của một số Công ty cạnh tranh ở nước ngoài vào thị trường. Doanh nghiệp đã dự kiến được sự cạnh tranh này do đó sản lượng đã tăng lên trong năm cho dù doanh thu bị giảm. Để loại trừ doanh thu quá cao doanh nghiệp đã giảm bớt số lượng năm thứ 3. Xem tài liệu sau:

	Năm 1	Năm 2	Năm 3
Khối lượng sản xuất	50.000	60.000	40.000
Khối lượng bán	50.000	40.000	50.000

Ngoài ra có các thông tin sau:

1. Do quy trình sản xuất được tự động hóa nên biến phí sản xuất chỉ còn là 4.000đ/sản phẩm và tổng cộng định phí mỗi năm là 600.000.000đ

2. Định phí sản xuất được phân bổ cho các sản phẩm căn cứ trên khối lượng hàng năm.

3. Biến phí bán hàng và quản lý là 2.000đ/ sản phẩm bán được, định phí bán hàng và quản lý là 70.000.000đ/năm

4. Doanh nghiệp sử dụng phương pháp FIFO để xác định trị giá hàng tồn kho. Doanh nghiệp chưa biết nguyên nhân tại sao lợi nhuận tăng gấp 3 ở năm thứ 2 khi doanh thu lại giảm 20%, và tại sao lại lỗ trong năm thứ 3 khi doanh thu tăng 20% so với năm thứ 2.

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo phương pháp trực tiếp trong năm

2. Căn cứ các báo cáo lập ở câu trên

a) Xác định giá thành đơn vị sản phẩm và cho biết định phí và biến phí đơn vị sản phẩm.

b) Điều hòa lợi tức thuần của mỗi năm theo hai phương pháp lập báo cáo trên.

3. Sử dụng báo cáo tính theo phương pháp toàn bộ. Hãy giải thích vì sao lợi tức lại cao hơn ở năm thứ 2 so với năm thứ 1, trong khi khối lượng lại thấp hơn.

4. Giải thích tại sao có lợi tức năm thứ 1 và lỗ năm thứ 3 cho dù khối lượng bán như nhau trong 2 năm.

Bài tập 6:

Có tài liệu dưới đây của ba công ty cổ phần

Chỉ tiêu	Cty A	Cty B	Cty C
Doanh thu	480	800	640
Vốn hoạt động bình quân	120	400	160
Lợi tức thuần hoạt động	24	72	16

Yêu cầu:

1. Hãy tính kết quả ROI và lãi thặng dư cho mỗi công ty nếu ROI tối thiểu của ba công ty trên đều là 12%

2. Giả sử các công ty đều có cơ hội đầu tư mới có thể tạo ra tỷ lệ hoàn vốn là 17%:

a) Nếu đánh giá trách nhiệm của quản lý căn cứ trên kết quả ROI, thì công ty nào sẽ chấp nhận cơ hội này? Công ty nào từ chối? Tại sao?

b) Nếu đánh giá trách nhiệm quản lý theo chỉ tiêu lãi thặng dư thì công ty nào sẽ chấp nhận cơ hội đầu tư này? Công ty nào từ chối? Tại sao?

Bài tập 7:

Có tài liệu của công ty Quyết Thắng vào năm trước như sau:

(Đơn vị: ngàn đồng)

Lượng sản phẩm tiêu thụ	20.000 sp
Doanh thu (20.000 sp x 50 ng.đ)	1.000.000
Biến phí (20.000 sp x 30 ng.đ)	600.000
Tổng định phí hoạt động	320.000
Vốn hoạt động bình quân trong năm	500.000

Yêu cầu:

1. Hãy tính chỉ tiêu ROI theo công thức:

Đối với các câu hỏi dưới đây hãy xác định chỉ tiêu tỷ lệ lãi trên doanh thu, hệ số quay vòng vốn sử dụng sẽ biến động như thế nào khi các tình huống thay đổi, và sau đó tính ROI. Các câu hỏi được thực hiện độc lập với nhau và đều căn cứ vào số liệu năm trước:

a) Doanh nghiệp có khả năng tiết kiệm chi phí nhân công trực tiếp 10.000 ng.đ/năm, do việc thuê mướn nhân công rẻ hơn

b) Bằng việc áp dụng phương pháp tồn kho kịp thời (JIT), doanh nghiệp có thể giảm mức tồn kho bình quân 100.000 ng.đ

c) Doanh thu tăng lên 100.000 ng.đ, vốn hoạt động không đổi.

d) Doanh nghiệp phát hành kỳ phiếu và sử dụng số tiền thu được để mua thiết bị sản xuất trị giá 125.000 ng.đ. Tiền lãi hàng năm của kỳ phiếu là 15.000 ng.đ. Doanh thu không đổi, thiết bị mới có khả năng giảm chi phí sản xuất mỗi năm 5.000 ng.đ

e) Doanh nghiệp đầu tư 180.000 ng.đ tiền mặt (lấy từ các khoản phải thu) để mua đất nhằm mục đích xây dựng nhà xưởng trong tương lai.

2. Nếu doanh nghiệp muốn tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) là 26%, thì giá bán phải là bao nhiêu để thỏa mãn yêu cầu này.

Chương 6

ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM

MỤC TIÊU CHƯƠNG 6

- ⊕ *Biết cách định giá bán sản phẩm trong các trường hợp: Sản xuất hàng loạt, định giá bán sản phẩm dịch vụ, định giá bán sản phẩm mới, định giá sản phẩm chuyển giao, định giá bán sản phẩm trong những trường hợp đặc biệt.*
 - ⊕ *Nhận thức được sự ảnh hưởng của chi phí cơ hội đến các quyết định về giá bán của sản phẩm*
-

6.1. VỊ TRÍ CỦA DOANH NGHIỆP VỚI VẤN ĐỀ GIÁ

Khi đưa sản phẩm vào tham gia thị trường, hầu như doanh nghiệp nào cũng phải đối mặt với quyết định định giá *như thế nào để thu được lợi nhuận tối đa*. Trường hợp giá đã được thiết lập sẵn trên thị trường, và doanh nghiệp không phải là một doanh nghiệp có sức mạnh thị trường để có thể tác động đến giá, thì doanh nghiệp phải quyết định cơ cấu sản phẩm tối ưu để sản xuất và tiêu thụ, trong điều kiện các nguồn lực của doanh nghiệp với giá thị trường đã thành lập.

Nếu doanh nghiệp là một trong những doanh nghiệp có sức mạnh thị trường trong ngành, và nếu sản phẩm không có hoặc có rất ít tính khác biệt như ngành lúa gạo, thực phẩm v.v... thì giá thường được thiết lập theo quan hệ cung cầu trên thị trường, và không có một doanh nghiệp nào có khả năng gây ảnh hưởng lớn đến giá. Tương tự, nếu giá được hình thành bởi các doanh nghiệp đầu ngành, thì những doanh nghiệp nhỏ trong ngành đó phải chấp nhận các mức giá đó. Trong trường hợp này, doanh nghiệp thuộc loại doanh nghiệp chấp nhận giá, vì doanh nghiệp phải bán sản phẩm trong điều kiện giá đã thành lập trên thị trường.

Ngược lại, nếu doanh nghiệp hoạt động trong một ngành có tương đối ít đối thủ cạnh tranh và doanh nghiệp lại chiếm một thị phần lớn, hoạt động như một doanh nghiệp đầu ngành, thì doanh nghiệp đủ điều kiện xây dựng giá cho sản phẩm. Doanh nghiệp ở những ngành sản phẩm có tính khác biệt cao hay sản phẩm chỉ sản xuất theo yêu cầu, thì cũng có điều kiện để xây dựng giá cho từng sản phẩm riêng biệt. Những doanh nghiệp này thuộc loại doanh nghiệp có sức mạnh định giá và sản xuất sẽ tùy thuộc vào các quyết định về giá, vì sản xuất chỉ có thể tiến hành khi khách hàng đã chấp nhận đặt hàng với giá mà doanh nghiệp đưa ra.

6.1.1. Quyết định về giá ngắn hạn

Quyết định sản xuất của những doanh nghiệp chỉ chiếm một thị phần nhỏ trong ngành, sẽ không gây ảnh hưởng gì đến quan hệ cung cầu của ngành đó, do vậy cũng không gây được ảnh hưởng gì đến giá của sản phẩm của doanh nghiệp, nói riêng, giá của ngành, nói chung. Vì vậy, những doanh nghiệp này phải sản xuất trong điều kiện giá của ngành đã thành lập trên thị trường, và chỉ có thể quyết định nên kinh doanh những sản phẩm nào và kinh doanh bao nhiêu. Nếu một doanh nghiệp nhỏ muốn giá của doanh nghiệp cao hơn giá của ngành, thì có nguy cơ doanh nghiệp sẽ bị mất khách hàng, trừ phi doanh nghiệp đó có thể tạo sự khác biệt cho sản phẩm. Mặt khác, nếu doanh nghiệp nhỏ tìm cách gia tăng thị phần bằng việc giảm giá thấp hơn giá của ngành, thì doanh nghiệp có nguy cơ bị các đối thủ cũng giảm giá để trả đũa. Giảm giá có thể dẫn đến một cuộc chiến về giá mà kết cục thường là các doanh nghiệp nhỏ lãnh hậu quả thảm hại, vì không đủ nguồn lực để chiến đấu với các doanh nghiệp mạnh trong ngành.

Với giá của ngành đã hình thành, doanh nghiệp chấp nhận giá chỉ có thể kinh doanh càng nhiều càng tốt các loại sản phẩm của doanh nghiệp, có giá thành sản phẩm thấp hơn mức giá đó. Điều này thoạt nghe có vẻ đơn giản nhưng có hai vấn đề quan trọng mà KTQT cần xem xét. Một là, KTQT phải xác định những khoản chi phí nào thích hợp cho việc xem xét quyết định ngắn hạn về cơ cấu sản phẩm; hai là, KTQT phải nhớ rằng trong thời gian ngắn, nhà quản trị không dễ gì thay đổi công suất của một số nguồn lực hoạt động của doanh nghiệp.

Thí dụ: Công ty Phúc An, chuyên sản xuất quần áo may sẵn bán cho các siêu thị. Sản phẩm của Phúc An có 5 loại với các mức sản xuất và tiêu thụ ước tính cho quý 3/20x1 như trên Bảng 6.1 dưới đây:

**Bảng 6.1: Mức sản xuất và tiêu thụ ước tính
của Quý 3/ 20x1**

(Đơn vị: sản phẩm)

Loại	Mức sản xuất ước tính	Mức tiêu thụ tối thiểu	Mức tiêu thụ tối đa
Áo kiểu	12.000	6.000	14.000
Đầm	5.000	2.000	8.000
Váy	10.000	6.000	16.000
Áo chemise	15.000	5.000	15.000
Quần	8.000	4.000	9.000
Cộng	50.000	23.000	62.000

Mức tiêu thụ tối thiểu phản ánh số lượng đã ký theo các hợp đồng cung cấp dài hạn cho các siêu thị. Mức tiêu thụ tối đa được dự kiến bởi trưởng phòng kinh doanh căn cứ trên số lượng đơn đặt hàng có thể nhận được cho Quý 3/ 20x1.

Bảng 6.2 trình bày các yếu tố của giá thành sản phẩm. Chi phí nguyên liệu trực tiếp được tính dựa trên định mức hao phí và giá nguyên liệu. Lương công nhân cắt, may và bao gói được tính theo sản phẩm. Lương công nhân KCS được tính theo thời gian, với mức 75.000.000đ/quý và được phân bổ cho sản phẩm với mức 15.000đ/sp. Các khoản chi phí sản xuất chung tổng cộng là 100.000.000đ/quý, và được phân bổ cho sản phẩm dựa trên mức dự toán 50.000 sp, do vậy mức phân bổ tính cho một sản phẩm là 2.000đ.

Bảng 6.2: Giá thành sản xuất sản phẩm

(Đơn vị: đ)

Khoản mục	Áo kiểu	Đầm	Váy	Áo sơ mi	Quần
Nguyên liệu trực tiếp:					
- Vải	18.000	60.000	40.000	20.000	45.000
- Phụ liệu	2.000	9.000	6.000	4.000	6.000
Lao động trực tiếp:					
- Cắt	10.000	15.000	10.000	10.000	10.000
- May	8.000	18.000	10.000	8.000	10.000
- KCS	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500
- Bao gói	500	500	500	500	500
Sản xuất chung	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Tổng cộng	42.000	106.000	70.000	46.000	75.000

Sản xuất bị giới hạn ở mức 23.800 giờ – máy. Bảng 6.3 dưới đây trình bày số giờ – máy cần để sản xuất từng loại sản phẩm theo mức dự toán:

Bảng 6.3: Nhu cầu về giờ – máy sản xuất của từng loại sản phẩm

Loại sản phẩm	Số giờ – máy/sp (giờ – máy)	Sản lượng (cái)	Số giờ – máy cần (giờ – máy)
Áo kiểu	0,4	12.000	4.800
Đầm	0,8	5.000	4.000
Váy	0,5	10.000	5.000
Áo sơ mi	0,4	15.000	6.000
Quần	0,5	8.000	4.000
Tổng cộng		50.000	23.800

Theo Bảng 6.3, số giờ – máy cần để sản xuất một áo kiểu chỉ bằng một nửa số giờ – máy cần để sản xuất một cái đầm. Vấn đề của công ty Phúc An là phải cân đối các mức sản xuất cho 5 loại sản phẩm như thế nào để lợi nhuận của Quý 3/20x1 là tối đa.

Để giải quyết vấn đề này, KTQT phải xác định những khoản chi phí nào sẽ thay đổi theo mức sản xuất, và những khoản chi phí nào giữ nguyên không đổi dù cơ cấu sản phẩm thay đổi. Rõ ràng những khoản chi phí thay đổi theo mức sản xuất là những khoản chi phí được tính căn cứ theo sản phẩm, như chi phí nguyên liệu, chi phí lương của công nhân cắt, may và bao gói. Lương công nhân KCS tuy trả theo thời gian nhưng đây là một hoạt động mà nếu sản lượng tăng nhiều, thì buộc phải tuyển thêm công nhân KCS. Do vậy, lương của công nhân KCS cũng thay đổi theo sản lượng sản xuất tuy không thay đổi một cách trực tiếp như các loại chi phí trên. Còn các chi phí sản xuất chung sẽ không thay đổi dù thay đổi cơ cấu sản phẩm, vì công ty đã hoạt động hết công suất.

Bảng 6.4 trình bày số dư đảm phí của từng sản phẩm. Qua kết quả tính được thì cả 5 loại sản phẩm của công ty Phúc An đều có số dư đảm phí dương. Do vậy, nếu công suất của công ty Phúc An không bị hạn chế, thì công ty sẽ tổ chức sản xuất để đáp ứng nhu cầu tối đa cho cả 5 loại sản phẩm. Nhưng, công suất của công ty Phúc An lại bị giới hạn, cho nên công ty phải quyết định về cách sử dụng công suất của công ty sao cho mang lại lợi nhuận cao nhất.

Bảng 6.4: Số dư đảm phí dự tính

(Đơn vị: đ)

	Áo kiểu	Đầm	Váy	Áo sơ mi	Quần
Giá bán/sản phẩm (đ / sp)	50.000	152.000	90.000	80.000	110.000
Biến phí đơn vị :					
- Vải	18.000	60.000	40.000	20.000	45.000
- Phụ liệu	2.000	9.000	6.000	4.000	6.000
- Công cắt	10.000	15.000	10.000	10.000	10.000
- Công may	8.000	18.000	10.000	8.000	10.000
- Công KCS	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500
- Công đóng gói	500	500	500	500	500
Tổng cộng biến phí	40.000	104.000	68.000	44.000	73.000
Số dư đảm phí đ/v	10.000	48.000	22.000	36.000	37.000
Số giờ – máy / sp (g-m)	0,4	0,8	0,5	0,4	0,5
Sddp / giờ – máy (đ / g-m)	25.000	60.000	44.000	90.000	74.000
Mức sản xuất ước tính (sp)	12.000	5.000	10.000	15.000	8.000
Tổng số dư đảm phí (ng.đ)	120.000	240.000	220.000	540.000	296.000

Theo Bảng 6.4, tổng số dư đảm phí ở mức sản xuất ước tính là:

$$120.000\text{ng.đ} + 240.000\text{ng.đ} + 220.000\text{ng.đ} + 540.000\text{ng.đ} + 296.000\text{ ng.đ} \\ = 1.416.000\text{ ng.đ.}$$

Như vậy lãi ở mức này sẽ là :

$$1.416.000\text{ ng.đ} - (2.000\text{ đ} \times 50.000\text{ sp}) = 1.316.000\text{ ng.đ.}$$

Cũng theo Bảng 6.4, sản phẩm đầm có số dư đảm phí/sp cao nhất, sau đó đến sản phẩm quần, áo sơ –mi, váy và thấp nhất là sản phẩm áo kiểu. Tuy nhiên vấn đề của công ty Phúc An là công suất máy bị hạn chế, nên việc xác định cơ cấu sản phẩm sản xuất phải xuất phát từ quan điểm làm sao sử dụng công suất máy một cách có lợi nhất. Do

vậy, để chọn một cơ cấu sản xuất tối ưu nhất, cơ sở xếp hạng ưu tiên sản xuất phải là chỉ tiêu số dư đảm phí/giờ – máy của từng loại sản phẩm.

Căn cứ theo số dư đảm phí / giờ – máy thì sản phẩm áo sơ mi có giá trị cao nhất (90.000đ/áo) nên vào Quý 3/20x1, công ty Phúc An sẽ sản xuất số lượng tối đa (15.000 áo); tiếp theo là sản phẩm quần, rồi đến sản phẩm đầm, sau đó là sản phẩm váy và cuối cùng là sản phẩm áo kiểu. Bảng 6.5 dưới đây trình bày cơ cấu sản phẩm mà công ty Phúc An nên sản xuất để đạt lợi nhuận tối đa với công suất máy hiện nay.

Bảng 6.5: Cơ cấu sản phẩm kinh doanh đạt lợi nhuận tối đa

Sản phẩm	Mức tối thiểu			Mức sản xuất thêm		
	Số lượng (cái)	Nhu cầu giờ – máy (giờ – máy)		Số lượng (cái)	Nhu cầu giờ – máy (giờ – máy)	
Áo sơ mi	5.000	0,4 x 5.000	2.000	10.000	0,4 x 10.000	4.000
Quần	4.000	0,5 x 4.000	2.000	5.000	0,5 x 5.000	2.500
Đầm	2.000	0,8 x 2.000	1.600	6.000	0,8 x 6.000	4.800
Váy	6.000	0,5 x 6.000	3.000	3.000	0,5 x 3.000	1.500
Áo kiểu	6.000	0,4 x 6.000	2.400	0	0	0
Cộng	23.000		11.000	24.000		12.800

Thí dụ về công ty Phúc An minh họa nguyên tắc cơ bản được dùng để ra quyết định về cơ cấu sản phẩm kinh doanh, khi giá đã hình thành trên thị trường, và số lượng sản phẩm kinh doanh của công ty không gây ảnh hưởng gì đến mức giá đó. Chỉ tiêu số dư đảm phí/sản phẩm chính là chỉ tiêu được dùng để xác định sản phẩm nào kinh doanh là có lợi nhất trong điều kiện mức giá đã có sẵn trên thị trường.

6.1.2. Quyết định dài hạn về giá

Trên thực tế, hầu hết doanh nghiệp căn cứ trên giá thành sản xuất toàn bộ để xây dựng giá bán. Tuy nhiên trong quá trình kinh doanh, giá của doanh nghiệp thường được điều chỉnh cho phù hợp với quy luật cung cầu. Có ba trường hợp:

- **Trường hợp sản xuất theo đơn đặt hàng** hay các hợp đồng với cơ quan nhà nước, thì giá thường được xây dựng căn cứ theo giá thành sản xuất toàn bộ và một mức cộng thêm.

- **Trường hợp doanh nghiệp ký một hợp đồng cung cấp dài hạn** cho khách hàng, thì doanh nghiệp có điều kiện để điều tiết các nguồn lực của doanh nghiệp. Do đó, hầu hết chi phí chung sẽ phụ thuộc vào các quyết định sản xuất theo những hợp đồng dài hạn, và chỉ tiêu giá thành sản xuất toàn bộ chính là yếu tố chính để xây dựng giá bán.

- **Trường hợp tiêu biểu nhất của nhiều ngành:** Doanh nghiệp thường thực hiện điều chỉnh giá trong thời gian ngắn dưới hình thức chiết khấu trên bảng báo giá, thay vì áp dụng một giá cố định cứng nhắc dựa trên giá thành sản xuất toàn bộ. Khi nhu cầu đối với sản phẩm thấp, doanh nghiệp thấy trước nguy cơ công suất bị dư thừa trong thời gian ngắn, doanh nghiệp sẽ điều chỉnh hạ giá căn cứ trên chi phí gia tăng thấp, để có thêm việc làm nhằm tận dụng công suất dư thừa. Ngược lại, khi nhu cầu đối với sản phẩm cao, doanh nghiệp sẽ nhận thấy khả năng công suất hiện có không đủ đáp ứng nhu cầu, doanh nghiệp sẽ điều chỉnh tăng giá căn cứ trên chi phí gia tăng cao vì công suất đã sử dụng hết. Đồng thời, việc tăng giá cũng giúp cho việc phân bổ công suất hiện có để đạt cơ hội có lợi nhuận cao nhất.

Do nhu cầu thường xuyên dao động nên giá cũng thường xuyên dao động theo nhu cầu. Thí dụ, nhu cầu về phòng nghỉ giảm trong những ngày thường nhưng tăng trong những ngày lễ hay cuối tuần, cho nên các khách sạn thường giảm giá trong những ngày thường và tăng giá vào ngày lễ hay cuối tuần.

Dù giá ngắn hạn dựa trên chi phí tăng thêm, giá khi tính bình quân trong một khoảng thời gian dài có xu hướng bằng với giá dựa trên giá thành sản xuất toàn bộ, với một mức cộng thêm theo quy định của doanh nghiệp. Nói cách khác, giá của một sản phẩm được xây dựng dựa trên giá thành sản xuất toàn bộ, cộng thêm một mức theo quy định của doanh nghiệp, được sử dụng như giá chuẩn để căn cứ vào đó doanh nghiệp sẽ điều chỉnh tăng hay giảm tùy theo nhu cầu.

6.2. CÁC PHƯƠNG PHÁP ĐỊNH GIÁ

6.2.1. Định giá theo phương pháp chi phí sản xuất toàn bộ

Theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ, chi phí cơ sở bao gồm tất cả khoản chi phí nguyên liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và sản xuất chung. Vậy, phần chi phí cộng thêm vào phần chi phí cơ sở để hình thành giá bán, sẽ gồm các khoản chi phí quản lý, lưu thông và phần tiền để thỏa mãn mức hoàn vốn tối thiểu mà doanh nghiệp mong muốn.

Thí dụ: Để xây dựng giá bán cho 10.000 sản phẩm mới Y vừa sản xuất, phòng kế toán công ty B đã tập hợp được các khoản chi phí có liên quan với việc sản xuất và tiêu thụ sản phẩm đó như sau:

Bảng 6.6: Tập hợp chi phí sản xuất của sản phẩm Y*(Đơn vị tính: 1000đ)*

Khoản mục chi phí	Tính cho một sản phẩm	Tính cho tổng số
Nguyên liệu trực tiếp	6	60.000
Lao động trực tiếp	4	40.000
Biến phí sản xuất chung	3	30.000
Định phí sản xuất chung	7	70.000
Biến phí lưu thông và quản lý	2	20.000
Định phí lưu thông và quản lý	1	<u>10.000</u>
Tổng cộng	23	230.000

* Chi phí cơ sở xác định theo phương pháp toàn bộ gồm:

- Chi phí nguyên liệu trực tiếp	6 ng.đ
- Chi phí lao động trực tiếp	4
- Chi phí sản xuất trực tiếp	<u>10</u>
Cộng	20 ng.đ

* Nếu doanh nghiệp B có chính sách định giá sản phẩm là tính phần chi phí cộng thêm bằng 50% chi phí cơ sở, thì giá cho các sản phẩm Y được xác định như sau:

Chi phí cơ sở	20 ng.đ
Chi phí cộng thêm (50%)	<u>10</u>
Đơn giá bán	30 ng.đ

Tỷ lệ phần chi phí cộng thêm là 50% của chi phí cơ sở, tương ứng với 10 ng.đ được cộng vào chi phí cơ sở để hình thành giá bán. Phần này đã bao hàm luôn các khoản chi phí quản lý và lưu thông, vì các nhà quản trị cho rằng các khoản chi phí quản lý và lưu thông rất khó phân bổ cho từng đơn vị sản phẩm, nhất là các khoản như lương của hội đồng quản trị, của Ban giám đốc hay của nhân viên văn phòng...

Giả sử giá bán được xây dựng là 30 ng.đ / sản phẩm, và trong kỳ doanh nghiệp tiêu thụ hết 10.000 sản phẩm Y theo đúng giá đã định, thì báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lập theo phương pháp toàn bộ (dạng tóm tắt) như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

(Đơn vị tính: 1000đ)

Doanh thu (10.00 x 30)	300.000	
Trừ: giá vốn hàng bán (10.000 x 20)	<u>200.000</u>	
Lãi gộp	100.000	
Trừ: Chi phí lưu thông và quản lý	<u>30.000</u>	} Phần chi phí cộng thêm
Lãi thuần	70.000	

Phần chi phí cộng thêm được xác định bằng 50% chi phí cơ sở, có nhiệm vụ bù đắp các khoản chi phí ngoài sản xuất và thỏa mãn mức hoàn vốn mong muốn của nhà đầu tư. Vấn đề dựa trên cơ sở nào để xác định tỷ lệ của phần chi phí cộng thêm sẽ được nghiên cứu sau.

6.2.2. Định giá theo phương pháp chi phí trực tiếp

Theo phương pháp trực tiếp, chi phí cơ sở gồm những khoản biến phí (biến phí sản xuất, biến phí lưu thông và biến phí quản lý), không có một khoản định phí nào được tính vào chi phí cơ sở. Phần chi phí cộng thêm vào chi phí cơ sở theo phương pháp này sẽ gồm các khoản định phí, gồm cả các khoản định phí sản xuất và các khoản định phí lưu thông và định phí quản lý, cộng với một mức để thỏa mãn tỷ lệ hoàn vốn mong muốn của nhà đầu tư. Dựa trên tài liệu của doanh nghiệp B ở trên, chi phí cơ sở xác định theo phương pháp trực tiếp gồm:

Nguyên liệu trực tiếp	6 ng.đ
Lao động trực tiếp	4 ng.đ
Biến phí sản xuất chung	3 ng.đ
Biến phí lưu thông và quản lý	<u>2 ng.đ</u>
Cộng	<u>15 ng.đ</u>

Giả sử doanh nghiệp B có chính sách tính: Phần tiền cộng thêm là 100% của chi phí cơ sở thì giá bán trong trường hợp này được xác định như sau:

- Chi phí cơ sở	15 ng.đ
- Phần chi phí tăng thêm (100%)	<u>15 ng.đ</u>
Giá bán	<u>30 ng.đ</u>

Nếu giá bán được xác định là 30 ng.đ/sản phẩm, và trong kỳ doanh nghiệp đã bán được hết 10.000 sản phẩm với giá đó, thì báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dạng tóm tắt, trong trường hợp này là:

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

(Đơn vị tính: 1000đ)

Doanh thu (10.000 x 30 ng.đ)	300.000	
Trừ: Biến phí (10.000 x 15 ng.đ)	<u>150.000</u>	
Số dư đảm phí	150.000	
Trừ: Định phí ((7 + 1) ng.đ x 10.000)	<u>80.000</u>	} Phần tiền cộng thêm
Lãi thuần	70.000	

*** Xác định phần tiền tăng thêm**

Cả hai phương pháp xác định giá bán nghiên cứu ở trên đều có vấn đề cần xác định phần tiền cộng thêm là bao nhiêu, để bù đắp đủ tất cả chi phí, đồng thời thỏa mãn mức hoàn vốn mong muốn của nhà đầu tư.

Chỉ tiêu tỷ lệ hoàn vốn đầu tư đã được nhiều doanh nghiệp vận dụng để xác định tỷ lệ phần tiền cộng thêm khi xác định giá bán sản phẩm.

Công thức xác định tỷ lệ phần tiền cộng thêm của hai phương pháp định giá sản phẩm được lần lượt trình bày dưới đây:

*** Tỷ lệ phần tiền cộng thêm theo phương pháp toàn bộ:**

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ phần tiền cộng thêm} = \frac{\text{Mức hoàn vốn mong muốn}}{\text{Khối lượng sản phẩm}} + \frac{\text{Tổng chi phí lưu thông và quản lý}}{\text{Chi phí sản xuất một sản phẩm (chi phí cơ sở)}} \quad (1) \end{array}$$

*** Tỷ lệ phần tiền tăng thêm theo phương pháp trực tiếp:**

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ phần tiền cộng thêm} = \frac{\text{Mức hoàn vốn mong muốn}}{\text{Khối lượng sản phẩm}} + \frac{\text{Tổng các định phí (sản xuất và ngoài sản xuất)}}{\text{Biến phí đơn vị (chi phí cơ sở)}} \quad (2) \end{array}$$

$$\text{Mức hoàn vốn mong muốn} = \text{Tỷ lệ hoàn vốn mong muốn (ROI)} \times \text{Vốn hoạt động bình quân}$$

Thí dụ: Doanh nghiệp H đã đầu tư 2.000.000 ng.đ vốn vào hoạt động kinh doanh. Mỗi năm doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ được 50.000 sản phẩm X. Phòng kế toán dự toán chi phí sản xuất của 1 sản phẩm là 30 ng.đ, các khoản phí tổn quản lý và lưu thông cần thiết để hoạt động trong năm là 700.000 ng.đ. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư mong muốn là 25%. Hãy xác định tỷ lệ phần tiền cộng thêm để định giá bán thỏa mãn mức hoàn vốn mong muốn và bù đắp đủ chi phí.

$$\text{Tỷ lệ phần tiền cộng thêm} = \frac{25\% \times 2.000.000 + 700.000}{50.000 \times 30} = \frac{1.200.000}{1.500.000} = 0,8 \text{ hay } 80\%$$

Vậy giá bán sản phẩm được xác định là:

- Chi phí cơ sở (chi phí sản xuất)	30 ng.đ
- Phần tiền cộng thêm (80%)	<u>24 ng.đ</u>
Chi tiêu giá bán	54 ng.đ

Để kiểm tra giá bán 54.000 đ/sản phẩm có thỏa mãn tỷ lệ hoàn vốn mong muốn 25% hay không, doanh nghiệp sẽ lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt dưới đây:

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

(Đơn vị tính: 1000đ)

Doanh thu 50.000sp x 54	2.700.000
Trừ: Giá vốn hàng bán (50.000sp x 30)	<u>1.500.000</u>
Lãi gộp	1.200.000
Trừ: Chi phí lưu thông và quản lý	<u>700.000</u>
Lãi thuần	<u>500.000</u>

Vậy tỷ lệ hoàn vốn đầu tư thực hiện được là:

$$\text{ROI} = \frac{500.000}{2.000.000} = 0.25 \text{ hay } 25\%$$

Công thức (2) cũng được áp dụng tương tự, chỉ khác là để tính phần tiền cộng thêm phải có số liệu chi phí theo dạng thức của chúng, nghĩa là chi phí phải được phân loại thành định phí và biến phí, và lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo cách thức của phương pháp xác định chi phí trực tiếp.

Việc định giá bán theo phương pháp cộng thêm một tỷ lệ vào chi phí cơ sở, có tác dụng chỉ cho các nhà quản trị thấy được giá bán sản phẩm là bao nhiêu, thì đủ bù đắp chi phí và

đạt được tỷ lệ hoàn vốn mong muốn, mục tiêu của cách làm này là nhằm hợp nhất chi phí với lợi nhuận trong nhận thức, khi xây dựng giá bán sản phẩm đã được hình thành sẵn trên thị trường. Do vậy, ngoài phương pháp định giá trên, doanh nghiệp còn cần phải quan tâm đến giá bán sẵn có trên thị trường để xây dựng giá bán của chính doanh nghiệp sao cho hợp lý, vì nếu chỉ áp dụng một cách cứng nhắc các phương pháp định giá thì có thể có ảnh hưởng bất lợi đến lợi nhuận.

6.2.3. Định giá chuyển nhượng nội bộ

Xác định giá chuyển nhượng là vấn đề được đặt ra mỗi khi có tình huống các đơn vị trong cùng một công ty cung cấp sản phẩm hoặc dịch vụ cho nhau. Giá chuyển nhượng là giá mà đơn vị này tính cho đơn vị khác trong cùng một doanh nghiệp, khi có sự chuyển giao sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ cho nhau.

Có ba cách thường được sử dụng trong việc định giá chuyển nhượng:

- Xác định giá chuyển nhượng theo chi phí sử dụng;
- Xác định giá chuyển nhượng theo giá thị trường;
- Xác định giá chuyển nhượng theo giá thương lượng.

6.2.3.1. Giá chuyển nhượng theo chi phí sử dụng

Rất nhiều doanh nghiệp xác định giá chuyển nhượng giữa các đơn vị nội bộ căn cứ theo chi phí tổng hợp được, và không tính thêm bất kỳ một yếu tố lợi nhuận nào. Cách xác định giá chuyển nhượng này đơn giản, dễ áp dụng nhưng có một số nhược điểm sau:

- Sử dụng chi phí làm căn cứ để tính giá chuyển nhượng có thể dẫn đến những quyết định sai lầm trong công ty, vì cách này không cho chúng ta biết khi nào sự chuyển nhượng nên thực hiện, khi nào không nên, vì có ảnh hưởng đến lợi nhuận chung của công ty.

- Sử dụng chi phí làm căn cứ tính giá chuyển nhượng, dẫn đến kết quả là chỉ có bộ phận thực hiện khâu tiêu thụ cuối cùng với khách hàng bên ngoài công ty mới có lợi nhuận, còn những đơn vị khác, chỉ tiêu thụ nội bộ sẽ không có lợi nhuận. Do vậy, việc đánh giá các đơn vị đó theo công thức ROI và theo chỉ tiêu thu nhập thặng dư sẽ không thực hiện được.

- Sử dụng chi phí làm giá chuyển nhượng không khuyến khích việc kiểm soát chi phí. Nếu tất cả chi phí phát sinh của 1 đơn vị được chuyển sang đơn vị khác một cách đơn giản, sẽ dẫn đến tình trạng đơn vị thực hiện khâu bán cuối cùng sẽ phải gánh chịu tất cả chi phí, kể cả chi phí phát sinh vì lãng phí hoặc do hoạt động kém hiệu quả của những đơn vị trước đó.

Tuy vậy, sử dụng chi phí làm căn cứ để tính giá chuyển nhượng được sử dụng rộng rãi vì nó dễ hiểu và dễ thực hiện. Để hạn chế những nhược điểm phương pháp xác định giá chuyển nhượng theo chi phí, các nhà quản trị thường sử dụng công thức dưới đây để tính giá chuyển nhượng:

$$\begin{array}{l} \text{Giá chuyển} \\ \text{nhượng} \end{array} = \text{Biến phí đơn vị} + \begin{array}{l} \text{Số dư đảm phí của hợp} \\ \text{đồng tiêu thụ bị hủy bỏ} \end{array}$$

Thí dụ: Một công ty có bộ phận A chuyên sản xuất role điện bán ra ngoài. Mỗi năm tiêu thụ được 50.000 cái, biến phí sản xuất là 12 ng.đ, đơn giá bán 20 ng.đ. Trong công ty có bộ phận B sản xuất các mô tơ điện, vừa phát minh một loại mô tơ mới có nhu cầu sử dụng role điện, khác loại với role mà bộ phận A sản xuất. Công ty đang lựa chọn một trong hai cách:

- Bộ phận B mua ngoài với giá 15 ng.đ/cái, nhu cầu mỗi năm là 50.000 role.

- Bộ phận B đặt mua hàng với bộ phận A. nếu bộ phận A nhận hợp đồng thì phải hủy bỏ hợp đồng bán ra

ngoài hiện nay, và bộ phận A cũng xác định biến phí sản xuất 1 role mới là 10 ng.đ/cái.

Để đi đến quyết định đúng đắn, trước hết cần xác định giá chuyển nhượng mà bộ phận A sẽ tính với bộ phận B. Theo công thức trên, giá chuyển nhượng mà A tính cho B là:

$$\begin{aligned} \text{Giá chuyển nhượng của 1 role} &= 10 \text{ ng.đ (biến phí 1 role mới)} + 8 \text{ ng.đ (số dư đảm phí của 1 role theo hợp đồng cũ)} \\ &= 18 \text{ ng.đ/1role} \end{aligned}$$

Khi được báo giá chuyển nhượng là 18 ng.đ/role, Ban giám đốc công ty chỉ đạo cho bộ phận B mua role ở bên ngoài với giá 15 ng.đ/cái. Tổng giá trị mua theo giá chuyển nhượng là: $50.000 \times 18 \text{ ng.đ} = 900.000 \text{ ng.đ}$, trong khi tổng giá trị mua ngoài chỉ là: $50.000 \times 15 \text{ ng.đ} = 750.000 \text{ ng.đ}$. Như vậy, nếu công ty tự sản xuất role, chuyển nhượng nội bộ sẽ bị thiệt hại 150.000 ng.đ lợi nhuận chung ($900.000 - 750.000$).

Vậy xác định giá chuyển nhượng theo công thức trên giúp cho doanh nghiệp có quyết định đúng đắn nhất và tránh được mọi kết quả không tốt đối với lợi nhuận. Vì giá chuyển nhượng xác định theo công thức trên phản ánh giới hạn thấp nhất của bộ phận cung cấp so với bán ra ngoài, và giá này được xác định căn cứ trên thị trường cạnh tranh.

6.2.3.2. Giá chuyển nhượng theo giá thị trường

Sử dụng giá thị trường làm căn cứ để xác định giá chuyển nhượng rất thích hợp với quan điểm của các trung tâm kinh doanh, và thuận tiện cho việc đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh của các bộ phận trong một tổ chức doanh nghiệp. Cách tính giá chuyển nhượng theo giá trị trường giúp cho doanh nghiệp có quyết định đúng đắn, khi nào nên chuyển nhượng nội bộ và khi nào thì không nên, cũng như đánh giá đúng được quá trình sinh lợi của vốn đầu tư từ các bộ phận kinh doanh của mình.

Khi sử dụng giá thị trường để chuyển nhượng cần phải tuân thủ theo những nguyên tắc sau:

- Bộ phận mua phải mua trong nội bộ, nếu bộ phận bán đáp ứng được tất cả các điều kiện của giá mua ngoài và muốn bán nội bộ.

- Nếu bộ phận bán không đáp ứng được tất cả các điều kiện của giá mua ngoài, thì khi đó bộ phận mua được tự do mua ngoài.

- Bộ phận bán được tự do từ chối bán nội bộ nếu muốn bán ra ngoài.

- Phải thành lập một hội đồng trung gian của công ty để giải quyết những bất đồng giữa các bộ phận về giá chuyển nhượng.

Chúng ta nghiên cứu các trường hợp xác định giá chuyển nhượng theo giá thị trường qua thí dụ dưới đây.

Thí dụ: Giả sử một công ty có hai bộ phận A và B. Sản phẩm của hai bộ phận A và B như sau:

(Đơn vị tính: 1000đ)

Bộ phận A		Bộ phận B	
Đơn giá bán	25	Đơn giá bán ra ngoài	100
Biến phí sản xuất	15	Đơn giá mua ngoài loại phụ tùng như của A sản xuất	25
Số dư đảm phí	10	Chi phí đầu tư thêm để chế biến phụ tùng thành phẩm	40

+ Trường hợp 1: Giá mua ngoài của B bằng giá bán ra ngoài của A

Nếu B muốn mua của bộ phận A thay vì mua ngoài thì bộ phận A sẽ tính giá chuyển nhượng như sau:

$$\begin{array}{rclcl}
 \text{Giá chuyển} & & \text{Biến phí} & & \text{Số dư đảm phí bị thiệt hại} \\
 \text{nhượng} & = & \text{sản xuất} & + & \text{do hợp đồng cũ bị hủy bỏ} \\
 25 \text{ ng.đ} & = & 15 \text{ ng.đ} & + & 10 \text{ ng.đ}
 \end{array}$$

Với giá chuyển nhượng 25 ng.đ thì việc chuyển nhượng giữa hai bộ phận A và B được thực hiện, vì giá bên bán và bên mua nhất trí với nhau.

+ Trường hợp 2: Giá mua ngoài của B thấp hơn giá bán của A là 5, và bộ phận đã sản xuất tối đa công suất.

Trong trường hợp này bộ phận A tính giá chuyển nhượng cho B vẫn là 25 ng.đ/sản phẩm. Vì nếu giá bán của A giảm bằng giá mua ngoài của B thì A sẽ phải hủy bỏ hợp đồng bán ra ngoài và lợi nhuận của A, nói riêng, của toàn công ty, nói chung, sẽ bị giảm 5 ng.đ/sản phẩm. Do vậy, trong trường hợp này, công ty sẽ quyết định không thực hiện chuyển nhượng nội bộ.

+ Trường hợp 3: Giá mua ngoài của B thấp hơn giá bán của A, và bộ phận A còn năng lực nhàn rỗi có thể đáp ứng hợp đồng của B.

Trong trường hợp này bộ phận A không những không bị thiệt hại vì hủy bỏ hợp đồng bán ra ngoài, mà còn tận dụng được năng lực sản xuất nhàn rỗi. Vấn đề đặt ra ở đây là liệu giá chuyển nhượng tính được có được hai bộ phận A và B chấp nhận hay không. Phạm vi giá chuyển nhượng mà bộ phận A có thể đưa ra trong trường hợp này là:

Từ 15 ng.đ/sản phẩm	20ng.đ/sản phẩm
Biến phí sản xuất	Giá bán ra ngoài
Mức tối thiểu	Mức tối đa.

Như vậy, nếu B đưa ra một mức giá trong phạm vi từ 15 ng.đ đến 20 ng.đ thì A chấp nhận được. Nhưng, theo các nguyên tắc nói đến ở trên, bộ phận A không bị buộc phải bán cho B, nếu A muốn để năng lực sản xuất nhàn rỗi để giữ giá và tìm thị trường mới, hoặc sản xuất loại sản phẩm khác có lợi nhuận cao hơn. Song đứng trên quan điểm của

toàn công ty, vì lợi nhuận chung thì bộ phận A nên chấp nhận hợp đồng của B, vì như vậy lợi nhuận chung của công ty sẽ tăng.

6.2.3.3. Giá chuyển nhượng theo giá thương lượng

Giá thương lượng là sự thỏa thuận giữa bên mua và bên bán, phản ánh những tình huống không thông thường. Giá thương lượng thường được sử dụng trong những trường hợp các bộ phận sản xuất cần một loại phụ tùng không có sẵn từ nguồn cung cấp bên ngoài, cho nên phải thảo luận với các bộ phận để thương lượng sản xuất với giá cung cấp thỏa đáng nhất cho cả hai phía. Giá của đơn vị mua đưa ra phải đủ sức hấp dẫn đơn vị bán để đơn vị này có thể hủy bỏ hợp đồng đang có.

Xác định giá chuyển nhượng trong trường hợp này cũng căn cứ trên công thức tính giá chuyển nhượng ở trên, và nếu đơn vị bán (đơn vị được đặt hàng) còn năng lực sản xuất nhàn rỗi, thì sẽ xác định phạm vi giá chuyển nhượng có thể chấp nhận được, tương tự như ở Trường hợp 3.

6.2.4. Định giá theo thời gian lao động và nguyên liệu sử dụng

Thay vì định giá theo phương pháp chi phí cộng thêm (phần tiền cộng thêm), một số doanh nghiệp sử dụng phương pháp khác gọi là định giá theo thời gian lao động và nguyên liệu sử dụng. Đây là phương pháp định giá dựa trên thời gian lao động hao phí và nguyên liệu sử dụng để xây dựng các tỷ lệ định giá. Phương pháp này thường được các doanh nghiệp cung cấp dịch vụ áp dụng, thí dụ như: Công ty dịch vụ sửa chữa, Công ty dịch vụ tư vấn...

* **Giá của thời gian lao động** được phản ánh theo giá của một giờ lao động trực tiếp. Giá này gồm ba yếu tố sau:

- Chi phí lao động trực tiếp gồm lương và các khoản phụ cấp lương.

- Số tiền tỷ lệ với chi phí khác ngoài chi phí lao động trực tiếp.

- Lợi nhuận tính cho một giờ lao động trực tiếp.

* **Giá của nguyên liệu sử dụng** được xác định bằng cách cộng thêm một khoản tiền gọi là phụ phí nguyên liệu vào giá ghi trên hóa đơn của tất cả nguyên liệu sử dụng trong công việc. Khoản phụ phí nguyên liệu nhằm để bù đắp các khoản chi phí giấy tờ, chi phí phục vụ, lưu kho và mức lợi nhuận tính cho nguyên liệu đó. Phụ phí nguyên liệu thường được tính vào khoảng từ 30% đến 50% giá ghi trên hóa đơn của nguyên liệu.

* **Thí dụ:** Một doanh nghiệp sửa chữa xe hơi có 20 công nhân cơ khí làm công việc sửa chữa trực tiếp, mỗi tuần bình quân một công nhân làm việc 40 giờ, mỗi năm làm việc 50 tuần. Lợi nhuận tính cho một giờ lao động trực tiếp là 5000 đ, được xem là mức hoàn vốn hợp lý. Doanh nghiệp muốn đạt 12% lợi nhuận của chi phí phụ tùng sử dụng trên hóa đơn. Biết rằng mỗi công việc bình quân cần 12 giờ lao động trực tiếp và 1.200 ng.đ chi phí phụ tùng. Doanh nghiệp đã sử dụng phương pháp định giá theo thời gian lao động và nguyên liệu sử dụng.

Giải

Tổng số giờ làm việc của công nhân cơ khí trong năm bình quân là:

$$20 \text{ công nhân} \times 40 \text{ giờ/tuần} \times 50 \text{ tuần} = 40.000 \text{ giờ}$$

Bảng dự toán chi phí và phương pháp định giá trong năm được trình bày dưới đây.

(Đơn vị tính: 1000đ)

	Chi phí dự toán		Phương pháp định giá			
	Sửa chữa	Phụ tùng	Thời gian lao động trực tiếp		Nguyên liệu	
			Cộng	%	Cộng	%
Lương công nhân trực tiếp	300.000		300.000			
Bảo hiểm xã hội (16% lương)	48.000		48.000			
Cộng			348.000	8,7		
Chi phí nguyên liệu sử dụng theo hóa đơn		400.000			400.000	
Các chi phí khác						
Lương bộ phận quản lý sửa chữa	50.000		50.000			
Lương bộ phận quản lý phụ tùng		40.000			40.000	
Lương nhân viên văn phòng	25.000	20.000	25.000		20.000	
Bảo hiểm xã hội (16%)	12.000	10.400	12.000		10.400	
Trợ cấp	1.200	1.000	1.200		1.000	
Phục vụ	45.000	20.600	45.000		20.600	
Thuế tài sản	10.800	2500	10.800		2500	
Khấu hao	108.000	33.500	108.000		33.500	
Cộng	600.000	528.000	252.000	6,3	128.000	32
Lợi nhuận mong muốn						
40.000 giờ x 5 ng.đ			200.000	5,0		
400.000 x 12%					48.000	12
Tổng số tiền phải tính			800.000	20,0	176.000	44%

* Giá thời gian của một giờ lao động trực tiếp xác định dựa trên căn cứ tổng số giờ lao động trực tiếp là 40.000 giờ, bao gồm ba yếu tố sau:

- Chi phí lao động trực tiếp: $348.000 : 40.000g = 8,7 \text{ ng.đ}$
- Phần tiền bù đắp chi phí khác: $252.000 : 40.000g = 6,3$
- Lợi nhuận mong muốn: $200.000 : 40.000 = 5,0$

Giá thời gian của một giờ lao động trực tiếp là: 20,0 ng.đ

* Giá của nguyên liệu sử dụng được xây dựng dựa trên chi phí nguyên liệu sử dụng cả năm ghi trên hóa đơn, là 400.000 ng.đ, bao gồm hai yếu tố:

- Tỷ lệ phụ phí nguyên liệu để bù đắp chi phí khác:

$$128.000\text{ng.đ} : 400.000 \text{ ng.đ} = 32\%$$

- Tỷ lệ lợi nhuận mong muốn = 12%

Cộng 44%

* Căn cứ trên số giờ lao động trực tiếp và số nguyên liệu cần sử dụng để hoàn thành một công việc sửa chữa, ta xác định giá của một công việc như sau:

$$\text{Giá của thời gian lao động trực tiếp: } 12 \text{ giờ} \times 20 \text{ ng.đ} = 240\text{ng.đ}$$

Giá của nguyên liệu sử dụng:

$$\text{- Giá ghi trên hóa đơn} = 1200 \text{ ng.đ}$$

$$\text{- Phụ phí tính thêm vào hóa đơn } 1200 \text{ ng.đ} \times 44\% = \underline{528 \text{ ng.đ}}$$

$$\text{- Giá của một công việc sửa chữa} = \underline{1968 \text{ ng.đ}}$$

6.2.5. Định giá trong những trường hợp đặc biệt

Trong những trường hợp đặc biệt như doanh nghiệp có thể nhận được đơn đặt hàng có số lượng nhiều, hoặc đơn đặt hàng từ nước ngoài, là thị trường hoàn toàn mới và đơn vị doanh nghiệp hoạt động trong những điều kiện sau:

- Còn năng lực sản xuất nhàn rỗi.
- Hoạt động trong điều kiện khó khăn.
- Phải đương đầu với các đối thủ cạnh tranh mạnh.
- Phải đấu thầu để giành hợp đồng kinh doanh...

Tất cả những tình huống trên là những trường hợp đặc biệt mà mọi doanh nghiệp phải xét tới khi định giá. Trong những trường hợp này, các doanh nghiệp thường đưa ra mẫu định giá tổng quát theo phương pháp định giá trực tiếp nhằm cung cấp phạm vi giá linh hoạt, gồm những mức giá có thể chấp nhận được tùy trường hợp đặc biệt. Mẫu định giá tổng quát theo phương pháp trực tiếp có dạng như sau:

Biến phí		
Nguyên liệu trực tiếp	xx	
Lao động trực tiếp	xx	
Biến phí sản xuất chung	xx	
Biến phí lưu động	xx	
Cộng biến phí	xxx mức sàn	} Phạm vi giá linh hoạt
Phần tiền cộng thêm (để bù đắp định phí và đạt lợi nhuận mong muốn)	xx	
	xxx mức trần	
Chi tiêu giá bán		

- **Giá trần** là mức giá bán mà nhà doanh nghiệp mong muốn đạt đến.

- **Giá sàn** là mức giá giới hạn thấp nhất. Trong những điều kiện đặc biệt, nhà doanh nghiệp có thể xem xét phạm vi linh hoạt để quyết định giá bán phù hợp.

Mẫu định giá trên có ưu điểm sau:

- Cung cấp cho người lập giá nhiều thông tin chi tiết hơn so với phương pháp toàn bộ, và các thông tin này có cấu trúc tương ứng với nội dung của mối quan hệ CVP.

- Cung cấp cho người định giá một phạm vi linh hoạt, có thể đưa ra quyết định nhanh về giá mà không cần phải phân tích thêm.

Tất nhiên mẫu định giá tổng quát trên chỉ nhằm cung cấp cho doanh nghiệp cách định giá bán trong những trường hợp đặc biệt mà thôi. Khi doanh nghiệp có thể bán được tất cả sản phẩm với giá mong muốn thì mẫu định giá này sẽ không có ý nghĩa gì.

Thí dụ: Xem xét phạm vi giá linh hoạt trong những trường hợp đặc biệt dưới đây:

*** Khi doanh nghiệp còn năng lực sản xuất nhàn rỗi nhưng lại không thể tăng thêm doanh số với giá đang bán hiện tại.**

Trong trường hợp này, mục tiêu là tận dụng năng lực sản xuất nhàn rỗi, nên doanh nghiệp sẽ chấp nhận thực hiện các hợp đồng đặt hàng, dù giá bán thấp hơn giá định nhưng cao hơn giá nền, vì điều này cũng sẽ mang lại thêm lợi nhuận cho doanh nghiệp.

*** Khi doanh nghiệp hoạt động trong điều kiện khó khăn như khối lượng sản phẩm tiêu thụ trên thị trường giảm nhanh hoặc những điều kiện kinh doanh trở nên bất lợi...** thì lúc này doanh nghiệp buộc phải giảm giá bán. Trong trường hợp này, bất kỳ một đồng số dư đảm phí nào thu được để giúp cho việc bù đắp định phí, cũng đều tốt hơn là đình chỉ toàn bộ hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Vì, nếu đình chỉ hoạt động, thì lúc đó không còn một đồng số dư đảm phí nào để bù đắp cho định phí.

*** Định giá trong điều kiện đối thủ cạnh tranh**

Trong điều kiện cạnh tranh đấu thầu, thì mẫu định giá theo cách tính trực tiếp ở trên đặc biệt quan trọng và có ích đối với các doanh nghiệp, vì nó cho biết phạm vi linh hoạt của giá để có thể đưa ra giá trúng thầu, mà vẫn làm tăng thêm lợi nhuận của doanh nghiệp.

TÓM TẮT CHƯƠNG 6

Định giá bán sản phẩm là công việc quan trọng của doanh nghiệp, nó quyết định đến sự tồn tại hoặc phá sản của doanh nghiệp. Định giá bán sản phẩm trong trường hợp sản xuất hàng loạt có hai phương pháp: **Phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp**. Tuy nhiên, phương pháp trực tiếp sẽ cung cấp thông tin hữu ích hơn cho nhà quản trị trong việc ra quyết định. Đối với sản phẩm chuyển giao trong nội bộ doanh nghiệp có thể định giá theo chi phí sản xuất, theo chi phí sử dụng, theo giá thị trường, theo giá thương lượng. Tuy nhiên, định giá sản phẩm chuyển giao cần cân nhắc việc đánh giá trách nhiệm bộ phận quản lý. Nếu giá chuyển giao nội bộ được xác định không phù hợp sẽ tác động đến việc đánh giá thành quả từng trung tâm trách nhiệm. Định giá trong các trường hợp đặc biệt như đấu giá, đấu thầu, đơn đặt hàng tận dụng năng lực nhàn rỗi v.v... thì giá bán tối thiểu có thể bằng biến phí. Cho dù, định giá bán sản phẩm theo phương pháp thì chi phí cơ hội luôn là một yếu tố cần cân nhắc, xem xét kỹ lưỡng trước khi đưa ra các quyết định về giá.

BÀI TẬP CHƯƠNG 6

Bài 1:

Có tài liệu dưới đây của doanh nghiệp A thuộc Tổng công ty ABC vào năm sau:

Doanh thu (100.000 sp x 12 ng.đ).....	1.200.000 ng.đ
Biến phí (100.000 sp x 8 ng.đ).....	800.000 ng.đ
Định phí (gồm cả khấu hao).....	250.000 ng.đ
Vốn đầu tư của doanh nghiệp A	500.000 ng.đ
ROI tối thiểu yêu cầu là 20%/ năm.	

Trong quá trình xem xét lại hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp A, Ban quản lý đã đưa ra hai phương án sau:

Phương án 1: Doanh nghiệp A có thể bán thêm 20.000 sp với giá 11 ng.đ cho khách hàng bên ngoài Tổng công ty ABC. Biến phí không đổi so với dự toán nhưng để có thể sản xuất thêm 20.000 sp, cần mua thêm thiết bị trị giá 80.000 ng.đ. Thiết bị mới có thể sử dụng trong 4 năm, doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng.

Phương án 2: Trong kế hoạch sản xuất hiện nay của doanh nghiệp A có kế hoạch bán 20.000 sp cho doanh nghiệp B cũng thuộc Tổng công ty ABC. Một đối thủ của doanh nghiệp A, từ bên ngoài Tổng công ty ABC đề nghị cung cấp cho doanh nghiệp B sản phẩm trên với giá 10 ng.đ. Doanh nghiệp A dự định áp dụng chiến lược định giá bằng với bên ngoài để giữ lại hợp đồng với doanh nghiệp B.

Yêu cầu:

1. Tính lợi nhuận thặng dư của doanh nghiệp A dựa trên:
 - a) Kế hoạch sản xuất ban đầu

b) Chỉ bổ sung thêm phương án 1 vào kế hoạch sản xuất ban đầu

c) Chỉ bổ sung thêm phương án 2 vào kế hoạch sản xuất ban đầu

2. Đánh giá các ảnh hưởng đến doanh nghiệp A, B và cả Tổng công ty nếu doanh nghiệp A không cạnh tranh được với giá bên ngoài và chịu mất hợp đồng với doanh nghiệp B.

Bài giải

1. a) Lãi thặng dư theo kế hoạch ban đầu: (đ/v: 1.000đ)

Doanh thu	1.200
(-) Biến phí	<u>800</u>
Số dư đảm phí	400
Định phí	<u>250</u>
Lãi bộ phận	150
Chi phí vốn (500.000 ng.đ x 20%)	<u>100</u>
Lãi thặng dư	50

b) Lãi thặng dư theo kế hoạch ban đầu và phương án 1:

(đ/v: 1.000đ)

Doanh thu [(100.000x12)+(20.000x11)]	1.420
(-) Biến phí (120.000 x 8)	<u>960</u>
Số dư đảm phí	460
Định phí [250.000 +(80.000 / 40]	<u>270</u>
Lãi bộ phận	190
Chi phí vốn (580.000 ng.đ x 20%)	<u>116</u>
Lãi thặng dư	74

c) Lãi thặng dư theo kế hoạch ban đầu và phương án 2:

(đ/v: 1.000 đ)

Doanh thu[(80.000x12)+(20.000x10)]	1.160
(-) Biến phí	<u>800</u>
Số dư đảm phí	360
Định phí	<u>250</u>
Lãi bộ phận	110
Chi phí vốn (500.000 ng.đ x 20%)	<u>100</u>
Lãi thặng dư	10

2. Doanh nghiệp A không có khả năng giảm giá để thu hút doanh nghiệp B. Đối với doanh nghiệp B, việc giảm giá sẽ làm tăng lợi nhuận của doanh nghiệp B thêm 40.000 ng.đ (= 20.000 sp x 2 ng.đ). Tuy nhiên, khi tổng hợp các ảnh hưởng đến các doanh nghiệp A và B thì lợi nhuận tính chung cho cả công ty không bị ảnh hưởng gì.

Nếu mua từ nhà cung cấp ở bên ngoài, lợi nhuận của cả công ty sẽ bị giảm 40.000 ng.đ, số dư đảm phí của 20.000 sp này nếu sản xuất ở doanh nghiệp A.

Có một phương án khác cho phép nhà cung cấp bên ngoài cung cấp cho doanh nghiệp B, và sử dụng năng lực sản xuất nhàn rỗi để cung cấp cho bên ngoài 20.000 sp với giá 11 ng.đ. Với phương án này, công ty không phải mua thêm thiết bị.

Bài 2:

Doanh nghiệp Quốc An sản xuất và tiêu thụ 20.000 sp X mỗi năm. Căn cứ trên mức sản phẩm này doanh nghiệp đã tính các khoản mục chi phí phát sinh như sau:

(Đơn vị: ngàn đồng)

Nguyên liệu trực tiếp / sp	60
Nhân công trực tiếp / sp	18
Sản xuất chung / sp (1/6 là biến phí)	24
Chi phí bán hàng và quản lý:	
Biến phí / sp	12
Định phí hàng năm	320.000

Yêu cầu:

Tính giá bán tối thiểu để doanh nghiệp đạt hòa vốn

Bài 3:

Doanh nghiệp Thành Công đã tập hợp được chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất ở mức sản xuất 10.000 sản phẩm như sau:

(Đơn vị: ngàn đồng)

Biến phí:

Nguyên liệu trực tiếp 40

Nhân công trực tiếp 14

Sản xuất chung 10

Chi phí ngoài sản xuất 8

Định phí hoạt động trong năm:

Sản xuất chung 260.000

Bán hàng và quản lý 180.000

Yêu cầu:

1. Hãy xác định giá bán theo phương pháp toàn bộ, giả sử tỷ lệ phần tiền cộng thêm là 40%

2. Hãy xác định giá bán theo phương pháp trực tiếp, giả sử tỷ lệ phần tiền cộng thêm là 75%

Bài giải

1) Tính giá bán cho mỗi sản phẩm theo phương pháp toàn bộ

Nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	40.000đ
Chi phí nhân công trực tiếp	14.000đ
Chi phí sản xuất chung (*)	36.000đ
Cộng chi phí sản xuất đơn vị	90.000đ
Số tiền tăng thêm (90 x 40%)	36.000đ
Chỉ tiêu giá bán	126.000đ/sản phẩm

* Chi phí sản xuất chung:

- Biến phí	10
- Định phí (260.000: 10.000)	26
	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">36</div>

Vậy giá bán được định là 126.000đ/sản phẩm

2) Tính giá bán cho mỗi sản phẩm theo phương pháp trực tiếp

Nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	40.000đ
Chi phí nhân công trực tiếp	14.000đ
Sản xuất chung khả biến	10.000đ
Quản lý bán hàng khả biến	<u>8.000đ</u>
Cộng biến phí 1 sản phẩm	72.000đ
Số tiền tăng thêm (72 x 75%)	<u>54.000đ</u>
Chỉ tiêu giá bán	126.000đ

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí bán} \\ \text{hàng và quản} \\ \text{lý bất biến} \end{array} = \frac{180.000(\text{ngàn đồng})}{10.000} = 18.000\text{đ/sản phẩm}$$

Vậy giá bán được định là 126.000đ/sản phẩm

Bài 4:

Công ty Nam Sơn là một đơn vị trực thuộc của Tổng công ty Quang Minh, được phân quyền quản lý, có toàn quyền quyết định về hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty.

Công ty sản xuất sản phẩm X và bán với giá 12 ng.đ/sp. Biến phí/sp là 7,5 ng.đ. Tổng định phí hoạt động mỗi năm là 702 tr.đ, công suất là 200.000 sp / năm. Vốn hoạt động bình quân của công ty như sau:

Tiền mặt	81 tr.đ
Các khoản phải thu	120 tr.đ
Tồn kho	324 tr.đ
Tài sản cố định	<u>375 tr.đ</u>
Cộng	900 tr.đ

Công ty dự tính tỷ lệ hoàn vốn tối thiểu ROI = 12% trên vốn hoạt động

Yêu cầu:

1. Công ty cần tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm X mỗi năm để đạt được ROI mong muốn?

2. Giả sử công ty tăng giá bán sản phẩm X lên thành 12,75 ng.đ/sp. Do tăng giá bán, lượng sản phẩm tiêu thụ sẽ giảm còn 160.000 sp/năm. Việc giảm lượng bán sẽ kéo theo giảm được 30 tr.đ vốn đầu tư. Tính ROI trong trường hợp này.

3. Giả sử mức bán hiện nay là 180.000 sp / năm. Có một đơn vị anh em khác trong cùng tổng công ty hiện đang mua ngoài 20.000 sp X/ năm, với giá 9,75 ng.đ / sp. Công ty này đề nghị công ty Nam Sơn nhượng bán một lượng sản phẩm X theo đơn giá mua ngoài. Công ty Nam

Sơn từ chối vì cho rằng với mức giá đó công ty bị lỗ. Công ty đã chứng minh bằng tài liệu sau:

Giá bán / sp X	9,75 ng.đ
Biến phí / sp X	7,50 ng.đ
Định phí (702.000 ng.đ / 200.000 sp)	3,51 ng.đ
Cộng chi phí	<u>11,01 ng.đ</u>
Lỗ / sp	1,26 ng.đ

Việc chứng minh bằng tài liệu của công ty Nam Sơn như trên có đúng không? Giải thích.

Bài 5:

Có các tài liệu về sản xuất kinh doanh ở mức 20.000 sản phẩm Y của công ty Minh Đức như sau:

(Đơn vị: đồng)

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp / sp	7.000
Chi phí nhân công trực tiếp / sp	5.000
Biến phí sản xuất chung / sp	1.000
Bao bì đóng gói / sp	2.000
Hoa hồng bán hàng	1.000
Định phí hàng năm:	
Định phí sản xuất chung	6.000.000
Chi phí quảng cáo	10.000.000
Khấu hao TSCĐ bán hàng và QLDN	86.000.000
Lương bán hàng và QLDN	54.000.000
Vốn hoạt động bình quân trong năm	300.000.000
Chỉ tiêu ROI của sản phẩm Y là 20%.	

Yêu cầu:

1. Tính giá bán sản phẩm theo phương pháp trực tiếp.
2. Giả sử toàn bộ sản phẩm sản xuất ra đầu được bán theo đúng giá xây dựng ở câu a:

- Tính sản lượng bán, doanh thu hòa vốn.

- Nếu trong năm doanh nghiệp bán được 17.000 sp, doanh nghiệp sẽ lời hay lỗ? Bao nhiêu? Tính độ lớn của đòn bẩy kinh doanh ở mức doanh thu này, giải thích. Nếu trong năm tới doanh thu tăng 54.720.000 đ thì lãi thuần tăng bao nhiêu?

3. Giả sử để tăng lượng tiêu thụ, doanh nghiệp dự định tặng cho người mua một món quà trị giá 625 đ khi mua

một sản phẩm. Nếu dự định này được thực hiện thì sản lượng, doanh thu hòa vốn của doanh nghiệp là bao nhiêu?

4. Doanh nghiệp dự định cho nhân viên bán hàng được hưởng thêm 500 đ trên một sản phẩm bán trên mức hòa vốn. Doanh nghiệp sẽ lời hay lỗ khi bán được 17.000 sản phẩm? Bao nhiêu?

5. Giả sử trong năm doanh nghiệp chỉ tiêu thụ được 18.000 sp, một khách hàng muốn mua một lúc 2.000 sp với giá 15.700đ/sp. Với thương vụ này doanh nghiệp không phải trả hoa hồng bán hàng. Cho biết doanh nghiệp có nên bán không, giải thích?

Chương 7

THÔNG TIN THÍCH HỢP VỚI QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN

MỤC TIÊU CHƯƠNG 7

- ⌘ Nhận diện được thông tin thích hợp cho việc ra quyết định và phân tích thông tin thích hợp để ra quyết định.
 - ⌘ Ứng dụng thông tin thích hợp để ra quyết định ngắn hạn.
-

Quá trình ra quyết định ngắn hạn của doanh nghiệp là việc lựa chọn từ nhiều phương án khác nhau, trong đó mỗi phương án được xem xét bao gồm rất nhiều thông tin của kế toán, nhất là thông tin về các chi phí đầu tư nhằm đạt các lợi ích kinh tế.

Để đảm bảo cho việc ra quyết định ngắn hạn đúng đắn, nhà quản trị cần phải có công cụ thích hợp giúp họ phân biệt được thông tin cần thiết với thông tin không cần thiết. Thông tin không cần thiết cần được loại bỏ ra khỏi cơ cấu thông tin cần xem xét, và chỉ có thông tin cần thiết mới thích hợp với cơ cấu thông tin xem xét để ra quyết định kinh doanh.

Mục tiêu của chương này nhằm cung cấp một số công cụ, và giới thiệu cách vận dụng chúng trong các tình huống khác nhau để ra quyết định.

7.1. NHẬN DIỆN THÔNG TIN THÍCH HỢP CỦA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN

7.1.1. Khái niệm quyết định ngắn hạn

Quyết định là sự lựa chọn từ các phương án. Đặc điểm của quyết định là gắn liền với các hành động tương lai và không thể làm cho có hiệu lực ngược trở lại.

Xét về mặt thời gian, một quyết định được xem là ngắn hạn nếu nó chỉ liên quan đến một thời kỳ hoặc ngắn hơn, nghĩa là kết quả của nó thể hiện rõ trong một kỳ kế toán. Xét về mặt vốn đầu tư thì quyết định ngắn hạn là quyết định không đòi hỏi vốn đầu tư lớn. Vì vậy, quyết định ngắn hạn có tính dễ thay đổi hơn nhiều so với quyết định dài hạn, và mục tiêu của quyết định ngắn hạn là nhằm phục vụ cho việc thực hiện mục tiêu lâu dài của quyết định dài hạn.

7.1.2. Tiêu chuẩn chọn quyết định ngắn hạn

Tiêu chuẩn về mặt kinh tế của việc chọn quyết định ngắn hạn đơn giản là: chọn hành động được dự tính là sẽ mang lại thu nhập cao nhất (hoặc có chi phí thấp nhất) cho doanh nghiệp. Việc vận dụng nguyên tắc này để chọn quyết định đúng đắn không phải lúc nào cũng đơn giản, nên còn có hai nguyên tắc bổ sung để chọn các khoản thu và chi thích hợp cho quá trình ra quyết định.

a) Các khoản thu và chi phí duy nhất thích hợp cho việc ra quyết định, là các khoản thu và chi phí ước tính khác với các khoản thu và chi phí có trong các phương án sẵn có khác. Những khoản này thường được gọi là ***các khoản thu chênh lệch và chi phí chênh lệch***. (Chúng cũng còn được gọi là ***các khoản thu nhập biên tế hoặc chi phí biên tế*** trong các quyết định có mục tiêu làm tăng thu nhập).

b) Các khoản thu đã kiếm được hoặc các khoản chi phí đã chi thì không thích hợp cho việc xem xét quyết định. Cách sử dụng duy nhất đối với các khoản này là căn cứ trên đó để dự toán các khoản thu và chi trong tương lai.

7.1.3. Phân tích thông tin thích hợp

Quá trình phân tích thông tin thích hợp đối với việc ra quyết định gồm bốn bước sau:

Bước 1: Tập hợp tất cả thông tin về các khoản thu và chi có liên quan với những phương án đầu tư đang được xem xét.

Bước 2: Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí không thể tránh được ở mọi phương án đầu tư đang xem xét.

Bước 3: Loại bỏ các khoản thu và chi như nhau ở các phương án đầu tư đang xem xét.

Bước 4: Những khoản thu và chi còn lại, là các thông tin thích hợp cho việc chọn lựa quyết định đầu tư ngắn hạn và cả chi phí cơ hội nếu có.

Ở đây cần ghi nhận một điều quan trọng là, những thông tin thích hợp trong một tình huống quyết định này không nhất thiết sẽ thích hợp trong tình huống khác. Nhận định này xuất phát từ quan điểm những mục đích khác nhau cần các thông tin khác nhau. Đối với một mục đích thì nhóm thông tin này thích hợp, nhưng đối với mục đích kia lại cần những thông tin khác.

Quan điểm “thông tin khác nhau dùng cho các mục đích khác nhau” là quan điểm cơ sở của kế toán quản trị, và được vận dụng thường xuyên trong các quyết định kinh doanh.

7.1.4. Chi phí chìm không phải là thông tin thích hợp

Chi phí chìm là loại chi phí đã chi ra, do đó sẽ phải chịu vậy dù chọn phương án hành động nào. Chi phí chìm do vậy không thích hợp với việc ra quyết định kinh doanh vì chúng không có tính chênh lệch.

Thí dụ 1: Doanh nghiệp đã chi 50 triệu để chuẩn bị mở điểm kinh doanh mới. Do có nhiều vấn đề phát sinh, và bây giờ doanh nghiệp đang xem xét có nên hay không nên kinh doanh ở địa điểm đã chuẩn bị. 50 triệu là một khoản chi phí chìm, không thích hợp với quá trình lựa chọn quyết định của doanh nghiệp vì nó không có tính chênh lệch, nghĩa là 50 triệu này sẽ luôn luôn có mặt, dù doanh nghiệp có kinh doanh hay không kinh doanh tại địa điểm đó. Được xếp vào loại chi phí này có chi phí khấu hao máy khi chọn lựa phương án sản xuất bằng chiếc máy đó. Tất cả các khoản chi phí đã chọn (có tính lịch sử), dù theo giá trị ban đầu hay giá trị còn lại, đều là các chi phí chìm.

Thí dụ 2: Tại doanh nghiệp đang nghiên cứu bán một thiết bị sản xuất nguyên giá 200 triệu đồng, đã khấu hao 120 tr.đ thiết bị sản xuất có thể bán thông qua nhà môi giới với giá 100 tr.đ, và tiền hoa hồng là 6% trên giá bán được. Có một công ty khác đề nghị thuê thiết bị này trong 5 năm, giá thuê tổng số là 160 tr.đ và vào cuối năm thứ 5 doanh nghiệp phải chịu các khoản chi phí sửa chữa, bảo hiểm, thuế... tổng cộng là 35 tr.đ. Vậy doanh nghiệp quyết định nên thuê hay bán?

a) Phân tích theo truyền thống: Là sử dụng tất cả các thông tin định lượng của dòng thu, chi để xác định lợi nhuận của từng phương án, căn cứ vào đó để ra quyết định, điều này có nghĩa là ta phải lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho từng phương án ‘Cho thuê’ và ‘Bán’.

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

(Đơn vị: triệu đồng)

Phương án cho thuê:

Doanh thu 160

Các chi phí kinh doanh:

- Chi phí khấu hao	80	
- Chi phí hoạt động	35	115

Lợi nhuận

Phương án bán

Doanh thu 100

Các chi phí kinh doanh:

- Chi phí khấu hao	80	
- Chi phí hoa hồng	6	86

Lợi nhuận



Như vậy, nếu doanh nghiệp cho thuê sẽ cho lợi tức cao hơn bán là 31tr.đ.

b) Phân tích thông tin thích hợp: là ta sử dụng thông tin định, lượng lấy chênh lệch doanh thu, trừ đi chênh lệch dòng chi, để tính chênh lệch lợi tức giữa các phương án, khái quát mô hình sau:

Phương án: Cho thuê	}	Doanh thu chênh lệch	}	$160 - 100 = + 60$
(Hoặc)		(-) Chi phí chênh lệch		$35 - 6 = + 29$
Phương án: Bán		(=) Lợi nhuận chênh lệch		$125 - 94 = + 31$

Như vậy: giá trị còn lại là 80 tr.đ ($200 - 120$) của thiết bị ở đây là chi phí chìm, không được xem xét khi phân tích vì đây là thông tin không thích hợp, 80 tr.đ này dù doanh nghiệp có bán, hay cho thuê hoặc tiếp tục sản xuất nó vẫn tồn tại.

7.1.5. Các khoản thu và chi giống nhau là thông tin không thích hợp

Như trên đã phân tích, chỉ có các khoản thu và chi có chênh lệch là các thông tin thích hợp khi xem xét các phương án nghiên cứu, còn các khoản thu, chi như nhau, hay nói các khác không có chênh lệch là thông tin không thích hợp, nghĩa là không cần xem xét, bị loại bỏ khi nghiên cứu để lượng hóa các phương án. Để làm rõ vấn đề này, chúng ta nghiên cứu thí dụ sau:

Thí dụ 1: Doanh nghiệp đang nghiên cứu phương án thay thế 1 chiếc máy cũ đang sử dụng, bằng một chiếc máy mới đang bán trên thị trường. Các thông tin định lượng được thu thập như sau:

Chiếc máy cũ đang sử dụng, nguyên giá 50 tr.đ, giá trị còn lại 40tr.đ, giá bán hiện tại 20 tr.đ, chi phí hoạt động hàng năm là 100 tr.đ, doanh thu hàng năm là 200 tr.đ.

Chiếc máy mới, kể cả chi phí lắp đặt chạy thử, có nguyên giá 60tr.đ, chi phí hoạt động mỗi năm là 80 tr.đ và cho doanh thu 200 tr.đ mỗi năm.

Cả hai chiếc máy này đều sử dụng được 5 năm nữa và sau 5 năm đều không có giá trị tận dụng.

Vậy doanh nghiệp quyết định nên mua mới hay sử dụng máy cũ?

Dù chiếc máy mới ra đời sau phải có tính ưu việt hơn và sử dụng hiệu quả hơn máy cũ. Nhưng khi đặt vấn đề mua máy mới, sẽ có nhà quản trị cho rằng không nên mua máy mới, vì theo họ, nếu bán máy cũ trước mất thiệt hại 20 tr.đ (40 tr.đ - 20 tr.đ). Hơn nữa, theo họ đã đầu tư vào chiếc máy cũ nên không còn cách nào khác là tiếp tục sử dụng máy cũ, cho đến khi khấu hao hết giá trị thì loại bỏ cũng được. Suy nghĩ như vậy có đúng không?

Để nghiên cứu vấn đề này trước hết ta lập báo cáo thu nhập cả hai chiếc máy, sử dụng 5 năm như sau:

Bảng 7.1: Báo cáo thu nhập

(Đơn vị: Triệu đồng)

Chỉ tiêu	Máy cũ	Máy mới	Chênh lệch mới so với cũ
Doanh thu 5 năm	1.000	1.000	-0-
Chi phí hoạt động 5 năm	(500)	(400)	100
Chi phí khấu hao TSCĐ	(40)	(60)	(20)
Thu nhập	460	540	80

Qua Bảng 7.1 cho thấy, nếu mua máy mới về sử dụng thì thu nhập của máy mới tăng so máy cũ sau 5 năm là 80 tr.đ. Trên thực tế cho ta thấy nếu mua mới thì phải bán máy cũ, giá bán là 20 tr.đ là dòng thu về, thì phải bù đắp cho giá trị còn lại của máy cũ là 40tr.đ, như vậy, vẫn còn 20 tr.đ giá trị còn lại của máy cũ chưa được bù đắp. Nếu lấy thu nhập tăng thêm của máy mới để bù đắp giá trị còn lại này, thì thực tế thu nhập tăng là 60 tr.đ (80 – 20). Để làm rõ thông tin này trên bảng ta có thể lập báo cáo sau:

Bảng 7.2: Báo cáo thu nhập*(Đơn vị: Triệu đồng)*

Chỉ tiêu	Máy cũ	Máy mới	Chênh lệch mới so với cũ
Doanh thu 5 năm	1.000	1.000	-0-
Chi phí hoạt động 5 năm	(500)	(400)	100
Chi phí khấu hao mới	–	(60)	(60)
Chi phí khấu hao cũ	(40)	(40)	-0-
Bán cũ	–	20	20
Thu nhập	460	520	60

Thông tin ở cột máy mới trên Bảng 7.2 cho thấy, khi mua mới về sử dụng thì phải bán máy cũ, giá bán máy cũ bù đắp giá trị còn lại của máy cũ chưa được khấu hao. Kết quả thu nhập 60tr.đ ở cột cuối là thông tin cuối cùng mà nhà quản trị xem xét để ra quyết định.

Quá trình phân tích như trên là cách phân tích cổ điển, nghiên cứu toàn bộ thông tin, cả thích hợp và không thích hợp, bây giờ chúng ta tiến hành phân tích chỉ dựa trên thông tin thích hợp.

Trình tự phân tích chỉ dựa trên thông tin thích hợp trên gồm các bước:

Bước 1. Thu thập tất cả các thông tin thích hợp, gồm các dòng thu và chi của các phương án mua mới và sử dụng máy cũ theo tài liệu đã cho.

Bước 2. Loại bỏ chi phí chìm theo tài liệu 40 tr.đ là giá trị còn lại của máy cũ là chi phí chìm. Do vậy đây là thông tin không thích hợp bị loại bỏ, cả nguyên giá máy cũ là 50 tr.đ.

Bước 3. Loại bỏ các thông tin giống nhau, gồm doanh thu ở cả hai phương án đều là 200 tr.đ mỗi năm và mức chi phí hoạt động 80tr.đ/năm.

Bước 4. Các khoản thu và chi chênh lệch là thông tin thích hợp gồm: (1) Chênh lệch chi phí hoạt động 20 tr.đ/năm, (2) nguyên giá của máy mới, 60 tr.đ và (3) là khoản thu từ bán máy cũ, 20tr.đ. Các thông tin này được tập hợp, là căn cứ để so sánh đưa ra quyết định.

(1) Mức tiết kiệm do chi phí hoạt động giảm 100 triệu đồng
(20 x 5 năm)

(2) Nguyên giá của máy mới (60) triệu đồng

(3) Thu từ bán máy cũ 20 triệu đồng

Thu nhập tăng thêm do mua máy mới sử dụng 60 triệu đồng

Như vậy, khi phân tích toàn bộ thông tin hoặc phân tích dựa trên thông tin thích hợp đều cho ta kết quả giống nhau, là thu nhập tăng thêm 60 tr.đ nếu mua máy mới.

Thí dụ 2: Doanh nghiệp ABC đang xem xét mua một chiếc máy mới để giảm bớt sức lao động. Chi phí mua máy mới là 100 triệu và máy có thời hạn sử dụng là 10 năm. Doanh thu và các khoản chi phí hoạt động hàng năm được trình bày dưới đây:

Bảng 7.3: Báo cáo thu nhập công ty ABC

(Đơn vị tính: 1000đ)

	Chi phí	
	Máy cũ hiện tại	Máy mới ước tính
Khối lượng sản xuất và tiêu thụ (cái)	10.000	10.000
Đơn giá bán sản phẩm	60	60
Chi phí nguyên liệu trực tiếp của một sản phẩm	20	20
Chi phí lao động trực tiếp của một sản phẩm	15	10
Biến phí sản xuất chung của một sản phẩm	5	5
Định phí hoạt động hàng năm	100.000	100.000
Định phí khấu hao máy móc	–	10.000

Máy mới sẽ tiết kiệm được 5 ng.đ chi phí lao động trực tiếp cho một sản phẩm sản xuất và tiêu thụ (15 ng.đ - 10 ng.đ), nhưng nó lại làm tăng thêm 10.000 ng.đ định phí hàng năm. Tất cả những khoản thu và chi còn lại đều như nhau giữa hai phương án, kể cả quy mô sản xuất và tiêu thụ.

Quá trình phân tích thông tin thích hợp để đề ra quyết định gồm các bước sau:

1. Tập hợp tất cả thông tin của hai phương án. Điều này ta đã thực hiện ở Bảng 7.3.

2. Loại bỏ chi phí chìm. Trong thí dụ này không có.

3. Loại bỏ các khoản thu và chi như nhau, trong thí dụ này gồm:

- Đơn giá bán sản phẩm, đều là 60 ng.đ/sản phẩm
- Chi phí nguyên liệu trực tiếp của một sản phẩm, đều là 20ng.đ/sp
- Biến phí sản xuất chung của một sản phẩm, đều là 5 ng.đ/sp
- Định phí hoạt động hàng năm (không kể phần định phí khấu hao máy móc) như nhau, đều là 100.000 ng.đ

4. Các thông tin còn lại, gồm chi phí lao động trực tiếp và định phí khấu hao máy mới, là những thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định, vậy:

- Chi phí lao động tiết kiệm được do sử dụng máy mới

$$(10.000 \text{ sản phẩm} \times 5 \text{ ng.đ}) = 50.000 \text{ ng.đ}$$

$$\text{Định phí khấu hao máy mới tăng thêm} = (10.000)$$

$$\text{Chi phí tiết kiệm được hàng năm do sử dụng máy mới} = \underline{40.000 \text{ ng.đ}}$$

Như vậy, nếu mua máy mới sử dụng thì công ty ABC sẽ tiết kiệm được mỗi năm 40.000 ng.đ chi phí.

7.1.6. Vì sao phải phân biệt thông tin thích hợp với thông tin không thích hợp.

Qua các vấn đề nghiên cứu ở trên cho ta thấy, dù phân tích trên cơ sở toàn bộ thông tin hay chỉ dựa vào những thông tin thích hợp thì các kết quả vẫn giống nhau. Vậy, tại sao phải mất thời gian nhận diện thông tin thích hợp, để loại trừ thông tin không thích hợp ra khỏi tập hợp những thông tin được xét đến khi phân tích để ra quyết định? Việc tách riêng những thông tin thích hợp để chỉ còn thông tin thích hợp rất cần thiết cho quá trình phân tích ra quyết định, ít nhất vì hai lý do:

a) Thông tin sẵn có thường rất ít để có thể lập một báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh như trong các thí dụ trên, vì vậy nhà quản trị doanh nghiệp phải biết cách nhận diện những thông tin nào là thích hợp, những thông tin nào là không thích hợp trong điều kiện thông tin giới hạn đó để ra quyết định.

Thí dụ: Khi có nhu cầu phải ra quyết định có liên quan đến nhiều bộ phận sản xuất kinh doanh, và không thể lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho từng bộ phận và theo từng loại sản phẩm được. Trong tình huống này nhà quản trị phải biết cách nhận diện ra thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp với quyết định để tập hợp phân tích. Có như vậy việc ra quyết định mới nhanh chóng và đáp ứng đúng yêu cầu.

b) Việc sử dụng lẫn lộn các thông tin thích hợp với thông tin không thích hợp sẽ làm phức tạp thêm vấn đề, làm giảm sự chú ý của nhà quản trị doanh nghiệp vào những vấn đề chính cần tập trung giải quyết. Mặt khác, nếu sử dụng thông tin không thích hợp có độ tin cậy không cao, sẽ dễ dẫn đến những quyết định sai lầm. Do vậy các tốt nhất là phải tách riêng thông tin không thích

hợp, chỉ xem xét những thông tin thích hợp, nhằm thấy hết được ảnh hưởng của chúng đối với vấn đề đang cần có quyết định ngay.

Tóm lại, trong nền kinh tế thị trường, khi mà yếu tố tốc độ là một yếu tố quan trọng đối với sự thành bại của doanh nghiệp, thì việc ra những quyết định kinh doanh nhanh chóng và chính xác, có ảnh hưởng rất lớn đến quá trình sinh lợi của doanh nghiệp. Do đó, phân tích dựa trên thông tin thích hợp, kết hợp với việc xem xét trực tiếp báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, là một công cụ tốt nhất nhằm hướng dẫn các nhà quản trị thực hiện chức năng quyết định, có hiệu quả trong các tình huống không thường xuyên và đặc biệt này.

7.2. MỘT SỐ ỨNG DỤNG KHÁI NIỆM THÔNG TIN THÍCH HỢP ĐỂ RA QUYẾT ĐỊNH KINH DOANH

7.2.1. Quyết định loại bỏ hoặc tiếp tục kinh doanh một bộ phận

Quyết định nên loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh là một trong những quyết định phức tạp nhất mà nhà quản trị phải thực hiện, vì là quyết định phải chịu tác động của nhiều nhân tố. Quyết định cuối cùng dựa trên quá trình đánh giá ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp của các bộ phận đang xem xét. Hãy nghiên cứu báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của một công ty thương mại tổng hợp kinh doanh ba ngành hàng sau:

Bảng 7.4: Báo cáo thu nhập các mặt hàng*(Đơn vị: Triệu đồng)*

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Hàng may mặc	Thiết bị	Hàng gia dụng
Doanh thu	200	90	80	30
Biến phí	106	50	36	20
Số dư đảm phí	94	40	44	10
Định phí	71,5	30,5	27	14
Định phí bộ phận (trực tiếp)	21,5	8	7	6,5
Định phí chung (gián tiếp)	50,0	22,5	20	7,5
Lãi (lỗ)	22,5	9,5	17	(4)

* Định phí chung được phân bổ theo doanh thu.

- **Định phí bộ phận** (hay định phí trực tiếp) là những khoản định phí trực tiếp phát sinh của từng bộ phận trong doanh nghiệp, thí dụ, tiền lương của bộ phận quản lý từng bộ phận, chi phí quảng cáo cho từng mặt hàng, khấu hao tài sản cố định sử dụng riêng cho từng bộ phận.

- **Định phí chung** (hay định phí gián tiếp) là những khoản định phí phát sinh chung, phục vụ cho hoạt động của toàn doanh nghiệp, thí dụ, tiền lương của nhân viên quản lý và của Hội đồng quản trị doanh nghiệp, chi phí quảng cáo chung cho toàn công ty, khấu hao tài sản cố định sử dụng chung của văn phòng làm việc của doanh nghiệp.

Định phí chung được phân bổ cho các bộ phận căn cứ vào doanh thu của từng bộ phận, và được xác định theo công thức sau:

$$\text{Định phí chung phân bổ} = \frac{\text{Tổng định phí chung}}{\text{Tổng doanh thu}} \times \text{Doanh thu của bộ phận}$$

Qua bảng báo cáo trên ta thấy có một vấn đề được đặt ra: Doanh nghiệp có nên ngưng kinh doanh ngành hàng đồ gia dụng vì ngành này kinh doanh bị lỗ hay không? Để có câu trả lời đúng đắn cho vấn đề này, trước hết hãy xét xem điều gì sẽ xảy ra nếu ngưng kinh doanh đồ gia dụng.

Nếu ngưng kinh doanh mặt hàng đồ gia dụng thì số dư đảm phí của ngành hàng này là 10 triệu đồng sẽ bị mất, đồng thời giảm bớt được 6,5 triệu đồng định phí thị trường của mặt hàng đó. Như vậy, nếu so sánh cái được và mất khi ngưng kinh doanh đồ gia dụng ta sẽ thấy, nhìn chung doanh nghiệp bị thiệt hại 3,5 triệu đồng (10 triệu đồng – 6,5 triệu đồng), là phần lợi nhuận của mặt hàng này mà doanh nghiệp đã sử dụng để bù đắp định phí chung. Nói cách khác, theo báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thì việc kinh doanh mặt hàng đồ gia dụng bị lỗ, song khoản lỗ này không phải do bản thân việc kinh doanh hàng gia dụng gây ra vì như ta đã phân tích ở trên, doanh thu của bản thân hàng gia dụng đủ bù đắp chi phí và có lãi, phần lãi đó được dùng để bù đắp định phí chung của doanh nghiệp. Khoản lỗ của việc kinh doanh hàng gia dụng phát sinh là do mức định phí chung phân bổ cho nó vượt qua mức lãi mà nó tạo ra được (7,5 triệu đồng, 3,5 triệu đồng).

Như vậy, nếu ngưng kinh doanh mặt hàng gia dụng, doanh nghiệp sẽ bị mất phần lãi mà mặt hàng này tạo ra, là 3,5 triệu đồng, để bù đắp định phí chung. Phần định phí chung đó đương nhiên sẽ phải phân bổ cho các mặt hàng khác còn lại, hay nói khác đi lợi nhuận của doanh nghiệp, khi đó sẽ bị giảm một mức bằng mức định phí chung phân bổ cho mặt hàng gia dụng.

Phân tích theo truyền thống:

Từ tài liệu trên bảng, ta lập bảng phân tích sau.

Bảng 7.5: Bảng quyết định ngưng hay tiếp tục kinh doanh đồ gia dụng*(Đơn vị tính: Triệu đồng)*

Chỉ tiêu	Tiếp tục kinh doanh đồ gia dụng			Ngưng kinh doanh đồ gia dụng
	Gia dụng	May mặc và thiết bị	Cộng	
Doanh thu	30	170	200	170
Biến phí	20	86	106	86
Số dư đảm phí	10	84	94	84
Định phí	14	57,5	71,5	65
Định phí bộ phận (trực tiếp)	6,5	15,0	21,5	15,0
Định phí chung (gián tiếp)	7,5	42,5	50,0	50
Lãi (lỗ)	(4)	26,5	22,5	19

Từ tài liệu trên bảng phân tích truyền thống (Bảng 7.5) cho ta thấy, nếu ngưng kinh doanh đồ gia dụng thì lợi nhuận bị giảm 3,5 tr.đ (22,5 – 19). Do đó, nếu không còn phương án nào khác thì doanh nghiệp tiếp tục kinh doanh đồ gia dụng.

Tuy nhiên khi xem xét có nên loại bỏ một bộ phận kinh doanh hay không thường có nhiều phương án được đặt ra. Giả sử doanh nghiệp có thể tận dụng được mặt bằng do ngưng kinh doanh đồ gia dụng để cho thuê, thì tiền cho thuê sẽ trở thành một khoản thu, hoặc để mở rộng kinh doanh những mặt hàng còn lại sinh lợi cao hơn...

Chúng ta hãy xem xét một tình huống phức tạp hơn. Giả sử doanh nghiệp có thể thay thế mặt hàng giày dép cho mặt hàng đồ gia dụng, và đã ước tính được các khoản thu và chi của mặt hàng này như sau:

Doanh thu	45 triệu đồng
Trừ: Biến phí	25 triệu
Số dư đảm phí	<hr/> 20 triệu
Định phí:	
- Định phí bộ phận (trực tiếp)	8,5
- Định phí phân bổ $\left(\frac{50}{215} \times 45 \right)$	10,5
Cộng định phí	<hr/> 19
Lãi (lỗ)	<hr/> <u>1 triệu đồng</u>

So sánh báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của mặt hàng giày dép với kết quả của mặt hàng đồ gia dụng, ta thấy:

- Doanh thu tăng thêm 15 triệu đồng (45 tr.đ – 30 tr.đ) khiến cho doanh thu của toàn doanh nghiệp thành 215 triệu đồng (200tr.đ + 15 tr.đ). Số dư đảm phí bộ phận tăng thêm 10 tr.đ (20tr.đ – 10 tr.đ), nhưng bù lại, định phí trực tiếp tăng thêm 2 tr.đ (8,5 tr.đ – 6,5 tr.đ), định phí bộ phận tăng thêm 3 tr.đ (10,5 tr.đ – 7,5 tr.đ). Phần định phí tăng thêm này là điều tất nhiên, phát sinh từ việc tiêu thụ sản phẩm, quảng cáo nhiều hơn... Với mức số dư đảm phí tăng thêm 10 tr.đ mà định phí chỉ tăng thêm 5 tr.đ (10 tr.đ – (2 + 3) tr.đ) nên lợi nhuận đã tăng thêm 5 tr.đ, không những đủ bù đắp cho khoản lỗ 4 tr.đ của mặt hàng đồ gia dụng mà vẫn còn lãi 1 tr.đ. Như vậy, doanh nghiệp đã đủ cơ sở để có thể quyết định kinh doanh mặt hàng giày dép thay cho mặt hàng đồ gia dụng hiện nay.

7.2.2. Quyết định nên làm hay nên mua

Hầu hết sản phẩm được sản xuất từ những chi tiết rời sau đó sẽ được ráp lại tạo thành thành phẩm. Những chi tiết rời này có thể được mua sẵn từ bên ngoài hoặc do một

bộ phận của doanh nghiệp tự sản xuất. Trong trường hợp này các nhà quản trị doanh nghiệp sẽ phải đứng trước quyết định nên mua hay nên tự sản xuất; quyết định nào có lợi hơn?

Quyết định nên sản xuất hay nên mua ngoài các chi tiết, về cơ bản cần xem xét trên cả hai mặt chất lượng và số lượng. Ở đây chúng ta giả sử mặt chất lượng đã được đảm bảo theo đúng yêu cầu kỹ thuật, dù mua ngoài hay tự sản xuất, nên chỉ cần đi sâu nghiên cứu mặt số lượng.

Mặt số lượng của quyết định được thực hiện qua chi phí cần để sản xuất, hoặc chi phí cần để mua vào loại chi tiết cá biệt nào đó. Cũng như mọi quá trình phân tích để ra quyết định, các yếu tố phải xem xét ở đây là ***các chi phí chênh lệch giữa chi phí sản xuất và chi phí mua vào.***

Quá trình xem xét các quyết định nên làm hay nên mua ngoài cần phải kết hợp với việc xem xét các cơ hội kinh doanh khác, thì mới có thể đi đến quyết định đúng đắn.

Thí dụ : Doanh nghiệp MT hiện đang sản xuất loại chi tiết X dùng để sản xuất sản phẩm chính của doanh nghiệp, có tổng mức cầu mỗi năm là 10.000 đơn vị. Chi phí liên quan với quá trình sản xuất 10.000 chi tiết X trong một năm đã được doanh nghiệp ước tính trong bảng dưới đây:

Bảng 7.6: Bảng chi phí chi tiết*(Đơn vị tính: ngàn đồng)*

Khoản mục	Chi phí tính theo	
	Đơn vị	Tổng số
Nguyên liệu trực tiếp	6,0	60.000
Lao động trực tiếp	5,5	55.000
Biến phí sản xuất chung	1,5	15.000
Lương nhân viên quản lý, phục vụ phân xưởng sản xuất	3,5	35.000
Khấu hao tài sản cố định phân xưởng sản xuất	3,0	30.000
Chi phí chung phân bổ	4,5	45.000
Cộng	24,0	240.000

Có một nguồn cung cấp bên ngoài đề nghị cung cấp chi tiết X này với giá 21 ng.đ/cái, đúng theo chất lượng và số lượng yêu cầu. Vậy, trong trường hợp này doanh nghiệp MT nên quyết định mua ngoài hay nên quyết định tự sản xuất?

Vì lượng thành phẩm tiêu thụ không đổi, nên dù chi tiết X được mua ngoài hay tự sản xuất đều không gây ảnh hưởng gì đến doanh thu của doanh nghiệp. Do đó, quyết định phụ thuộc vào mức chi phí phải chi ra để mua hay để tự sản xuất, mức chi phí nào thấp hơn sẽ được chọn.

Để xem xét vấn đề một cách toàn diện, trước hết ta phải xét xem nguồn lực và phương tiện sử dụng trong quy trình sản xuất chi tiết X có phương án sử dụng nào khác hay không. Nếu có, thì ngoài việc so sánh với chi phí mua vào của chi tiết X, còn phải xét đến chi phí cơ hội của phương án sử dụng đó. Giả sử không có phương án sử dụng nào khác. Trong trường hợp này, quá trình phân tích được tiến hành như sau:

- Định phí khấu hao tài sản cố định và chi phí chung phân bổ, tổng cộng là $(3,0\text{ng.đ} + 4,5\text{ng.đ}) \times 10.000$ sản phẩm = 75.000 ng.đ, sẽ không thay đổi dù chi tiết X được tự sản xuất hay được mua ngoài. Vậy chúng là thông tin không thích hợp với quá trình ra quyết định.

- Các khoản chi phí còn lại là những chi phí thích hợp nên được xem xét trong bảng phân tích để ra quyết định trình bày dưới đây:

Bảng 7.7: Bảng quyết định tự sản xuất hay mua ngoài

(Đơn vị tính: ngàn đồng)

Khoản mục	Quyết định	
	Sản xuất	Mua ngoài
Nguyên liệu (trực tiếp)	60.000	0
Lao động (trực tiếp)	55.000	0
Biến phí sản xuất chung	15.000	0
Lương nhân viên quản lý, phục vụ sản xuất	35.000	0
Chi phí mua ngoài	0	210.000
Tổng cộng	165.000	210.000

Vậy, nếu doanh nghiệp tự sản xuất chi tiết X thì tiết kiệm được 45.000 ng.đ ($165.000 - 210.000$ ng.đ) so với giá mua ngoài.

Tuy nhiên, trong trường hợp các nguồn lực và phương tiện sử dụng trong sản xuất chi tiết X có thể sử dụng để sản xuất sản phẩm khác, hoặc sử dụng vào một mục đích khác, như cho thuê, và cách sử dụng này mang lại khoản lợi nhuận hàng năm lớn hơn 45.000 ng.đ thì lúc này, doanh nghiệp nên mua chi tiết X từ bên ngoài sẽ mang lại hiệu quả kinh tế chung cao hơn.

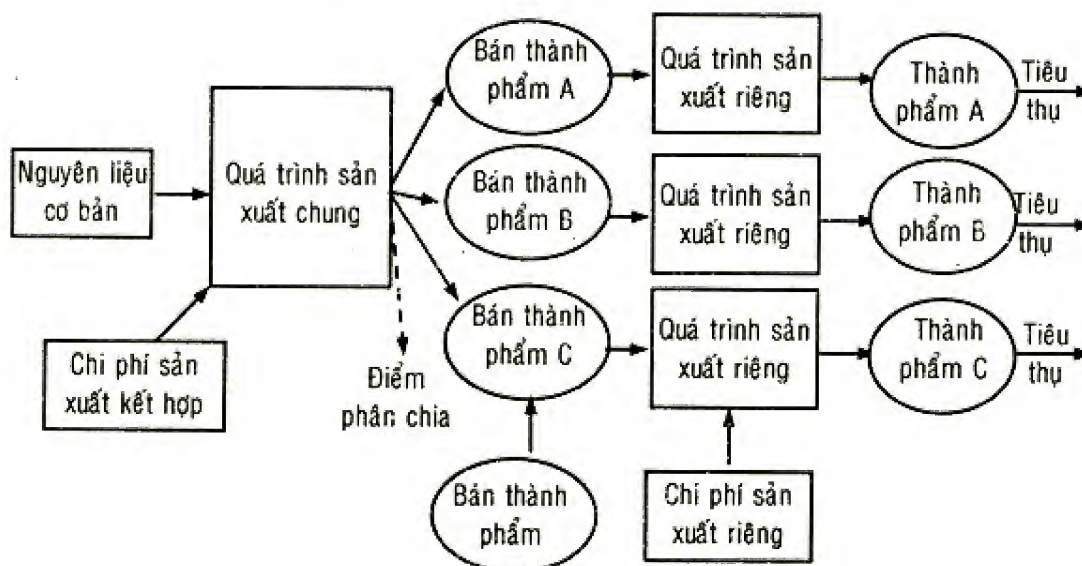
7.2.3. Quyết định nên bán ngay bán thành phẩm hay nên tiếp tục sản xuất thành thành phẩm rồi mới bán

Quyết định nên bán ngay bán thành phẩm hay nên tiếp tục hoàn thành rồi mới bán, thường được gặp ở các doanh nghiệp sản xuất có quy trình sản xuất khởi đầu từ một loại nguyên liệu chung, qua giai đoạn sản xuất chế biến sẽ tạo ra nhiều bán thành phẩm khác nhau. Các bán thành phẩm này có thể tiêu thụ được ngay, hoặc được tiếp tục sản xuất theo những quy trình riêng cho từng loại, để tạo thành những sản phẩm khác nhau rồi đem tiêu thụ.

Thí dụ: Xí nghiệp lọc dầu, có thể bán ngay sản phẩm dầu thô hoặc tiếp tục chế biến thành xăng, nhớt v.v... rồi mới bán, hoặc xí nghiệp súc sản, có thể bán ngay thịt heo hơi hoặc tiếp tục chế biến thành sản phẩm chế biến sẵn rồi mới bán.

Quy trình sản xuất trên có thể biểu diễn tổng quát bằng hình dưới đây:

Hình 7-1: Quyết định nên bán hay tiếp tục sản xuất



Chi phí sản xuất kết hợp là chi phí sản xuất phát sinh trong quá trình sản xuất chung, và được phân bổ theo giá trị tiêu thụ, ở tại thời điểm phân chia cho các sản phẩm kết hợp.

Sau điểm phân chia, có một số sản phẩm được tiêu thụ ngay, có một số được tiếp tục sản xuất rồi mới tiêu thụ. Vấn đề đặt ra ở đây là sản phẩm nào nên tiêu thụ ngay, và sản phẩm nào nên tiếp tục sản xuất rồi mới tiêu thụ. Những quyết định có nội dung này được gọi là quyết định nên bán ngay, hay nên tiếp tục hoàn thành sản phẩm.

Nguyên tắc chung để quyết định là dựa vào kết quả so sánh giữa thu nhập tăng thêm với chi phí tăng thêm do tiếp tục sản xuất.

- Nếu thu nhập tăng thêm > chi phí tăng thêm, thì sẽ quyết định tiếp tục sản xuất rồi mới tiêu thụ.

- Nếu thu nhập tăng thêm < chi phí tăng thêm, thì sẽ quyết định bán ngay bán thành phẩm tại điểm phân chia, không sản xuất tiếp tục.

Để làm rõ khái niệm này, hãy nghiên cứu thí dụ của một doanh nghiệp thực phẩm chế biến dưới đây.

Thí dụ doanh nghiệp thực phẩm chế biến CB đã tập hợp được tài liệu về ba loại sản phẩm kết hợp sản xuất từ nguyên liệu thịt heo như sau:

(Đơn vị tính: 1000đ)

Khoản mục	Các loại sản phẩm		
	A	B	C
1. Giá trị tiêu thụ ở điểm phân chia	120	150	60
2. Giá trị tiêu thụ sau khi chế biến thêm	160	240	90
3. Chi phí kết hợp phân bổ	80	100	40
4. Chi phí tiếp tục sản xuất	50	60	10
5. Thu nhập tăng thêm sau khi chế biến thêm (2-1)	40	90	30
6. Lãi (lỗ) ở điểm phân chia (1-3)	40	50	20
7. Lãi (lỗ) tăng thêm do chế biến thêm (5-4)	(10)	30	20

Qua tài liệu phân tích ở trên cho ta thấy sản phẩm A sẽ bị lỗ nếu tiếp tục sản xuất vì chi phí tăng thêm cao hơn thu nhập tăng thêm. Do vậy, đối với sản phẩm A nên bán ngay tại thời điểm phân chia, không nên sản xuất tiếp tục. Đối với sản phẩm còn lại, B và C, thì sản xuất tiếp tục sẽ mang lại thêm lợi nhuận.

7.2.4. Quyết định trong điều kiện năng lực sản xuất có giới hạn

Các doanh nghiệp thường phải có quyết định về việc sử dụng như thế nào đạt hiệu quả cao nhất đối với năng lực sản xuất có giới hạn của mình.

Thí dụ:

- Trong điều kiện mặt bằng có hạn, cửa hàng thương mại không thể trưng bày tất cả sản phẩm hàng hóa hiện có của mình.

- Trong điều kiện máy móc thiết bị có giới hạn, với một số vốn nhất định. Nhưng xí nghiệp sản xuất lại nhận được nhiều đơn đặt hàng của khách với số lượng và chủng loại đa dạng.

7.2.4.1. Trường hợp chỉ có một điều kiện có giới hạn

Trong trường hợp chỉ có một điều kiện có giới hạn thì doanh nghiệp cần phải tính số dư đảm phí đơn vị, và đặt chỉ tiêu này trong mối quan hệ với điều kiện năng lực có giới hạn đó. Vì mục tiêu của doanh nghiệp là làm sao tận dụng được hết năng lực có giới hạn để đạt được tổng số lợi nhuận cao nhất.

Nếu doanh nghiệp chỉ có một nguồn lực giới hạn, còn các nguồn lực khác có thể thỏa mãn nhu cầu của khách hàng, thì doanh nghiệp cần phải nghiên cứu, xem xét số dư đảm phí sinh ra trong một đơn vị của nguồn lực giới hạn đó để đưa ra quyết định.

Thí dụ: Doanh nghiệp có một nguồn lực giới hạn là số giờ máy hoạt động mỗi năm tối đa là 20.000 giờ, doanh nghiệp đang đứng trước sự lựa chọn ba sản phẩm A, B, C của ba khách hàng như sau:

Sản phẩm	Lượng đặt hàng	Số giờ-máy sản xuất một sản phẩm	Tổng số giờ máy
A	4.000	3	12.000
B	3.000	2	6.000
C	2.000	4	8.000
Cộng			26.000

Như vậy, nếu doanh nghiệp chấp nhận cả ba sản phẩm thì doanh nghiệp phải có 26.000 giờ máy, thực tế năng lực tối đa chỉ có 20.000 giờ máy. Phải chăng doanh nghiệp chỉ quyết định thực hiện sản xuất mặt hàng A và C vừa đủ 20.000 giờ máy. Nếu quyết định vậy có khôn ngoan không? Để tìm câu trả lời cho câu hỏi này ta phải tiếp tục nghiên cứu. Phòng kế toán cung cấp các thông tin dự toán như sau:

(Đơn vị: 1000 đồng)

Chỉ tiêu	Sản phẩm A	Sản phẩm B	Sản phẩm C
Đơn giá bán	50	60	100
Biến phí 1 sản phẩm	20	36	40
Số dư đảm phí 1 sản phẩm	30	24	60
Số dư đảm phí 1 giờ máy	10	12	15

Số dư đảm phí giờ máy tính bằng cách lấy số dư đảm phí 1 sản phẩm, chia cho số giờ máy để sản xuất 1 sản phẩm.

Nếu căn cứ vào số dư đảm phí 1 sản phẩm, thì sản phẩm C và A có số dư đảm phí cao, và lựa chọn sản xuất mà tổng số giờ vừa bằng 20.000 giờ.

Nếu căn cứ vào số dư đảm phí 1 giờ, thì sản phẩm C và B được lựa chọn vì 1 giờ máy sản xuất sản phẩm B cao hơn sản phẩm A là $2 = 12 - 10$, điều này đồng nghĩa là sản xuất sản phẩm B cho lợi tức hơn A là 2.000 đ/giờ (vì định phí không đổi). Trong điều kiện số giờ máy hạn chế này, thì việc ra quyết định căn cứ vào số dư đảm phí của giờ máy là quyết định khôn ngoan.

Bảng 7.8: Bảng phân tích chọn phương án

Sản phẩm chọn	Số dư đảm phí 1 giờ	Lượng sản phẩm	Số giờ máy sản xuất 1 sản phẩm	Tổng số giờ sử dụng
C	15	2.000	4	8.000
B	12	3.000	2	6.000
A	10	2.000	3	6.000
Cộng				20.000

Nếu doanh nghiệp sản xuất sản phẩm A thay cho sản phẩm B thì doanh nghiệp sẽ bị thiệt hại số tiền là: 6.000 giờ x $(12 - 10) = 12.000$ ng.đ

7.2.4.2. Trong trường hợp có nhiều điều kiện có giới hạn cùng lúc

Trong trường hợp doanh nghiệp hoạt động với nhiều điều kiện hạn chế như số giờ máy hạn chế, vốn hạn chế, mức tiêu thụ hạn chế v.v... thì để đi đến quyết định phải sản xuất theo một cơ cấu sản phẩm như thế nào mới đem lại hiệu quả cao nhất, người ta thường sử dụng phương pháp **quy hoạch tuyến tính** để tìm ra phương án sản xuất tối ưu. Phương pháp quy hoạch tuyến tính được thực hiện qua bốn bước dưới đây:

Bước 1: Xác định hàm mục tiêu và biểu diễn nó dưới dạng phương trình đại số

Bước 2: Xác định hàm mục tiêu các điều kiện giới hạn và biểu diễn chúng thành dạng phương trình đại số.

Bước 3: Xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị, vùng này được giới hạn bởi các đường biểu diễn của các phương trình điều kiện hạn chế và các trục tọa độ.

Bước 4: Căn cứ trên vùng sản xuất tối ưu với phương trình hàm mục tiêu, xác định phương trình sản xuất tối ưu.

Hàm mục tiêu có thể biểu diễn mức lợi nhuận tối đa hoặc mức chi phí tối thiểu.

Để minh họa quá trình tiến hành phương pháp này, hãy nghiên cứu thí dụ dưới đây:

Chỉ tiêu	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
Số dư đảm phí (ng.đ)	8	10
Số giờ sản xuất (giờ)	6	9
Nguyên liệu sử dụng (kg)	6	3

Doanh nghiệp phải sản xuất sản phẩm theo cơ cấu sản phẩm như thế nào để đạt được lợi nhuận cao nhất? Vận dụng phương pháp quy hoạch tuyến tính, ta lần lượt thực hiện các bước như sau:

Bước 1: Hàm mục tiêu ở đây là mức lợi nhuận cao nhất. Theo số liệu được cho thì ta thấy cứ mỗi sản phẩm X bán được sẽ mang lại 8 đơn vị tiền số dư đảm phí và mỗi sản phẩm Y bán được mang lại 10 đơn vị tiền. Đặt Z là tổng số dư đảm phí mà kết cấu sản phẩm bán tối ưu mang lại, ta có phương trình hàm mục tiêu như sau:

$$Z = 8X + 10Y \rightarrow \text{Max}$$

Bước 2: Xác định các điều kiện hạn chế và biểu diễn chúng thành phương trình.

- Mỗi kỳ chỉ sử dụng được tối đa 36 đơn vị thời gian giờ máy, vậy:

$$(1) \quad 6X + 9Y \leq 36$$

- Mỗi kỳ chỉ sử dụng được tối đa 24 đơn vị nguyên liệu, vậy:

$$(2) \quad 6X + 3Y \leq 24$$

- Mỗi kỳ mức tiêu thụ tối đa sản phẩm Y là 3 đơn vị sản phẩm, vậy:

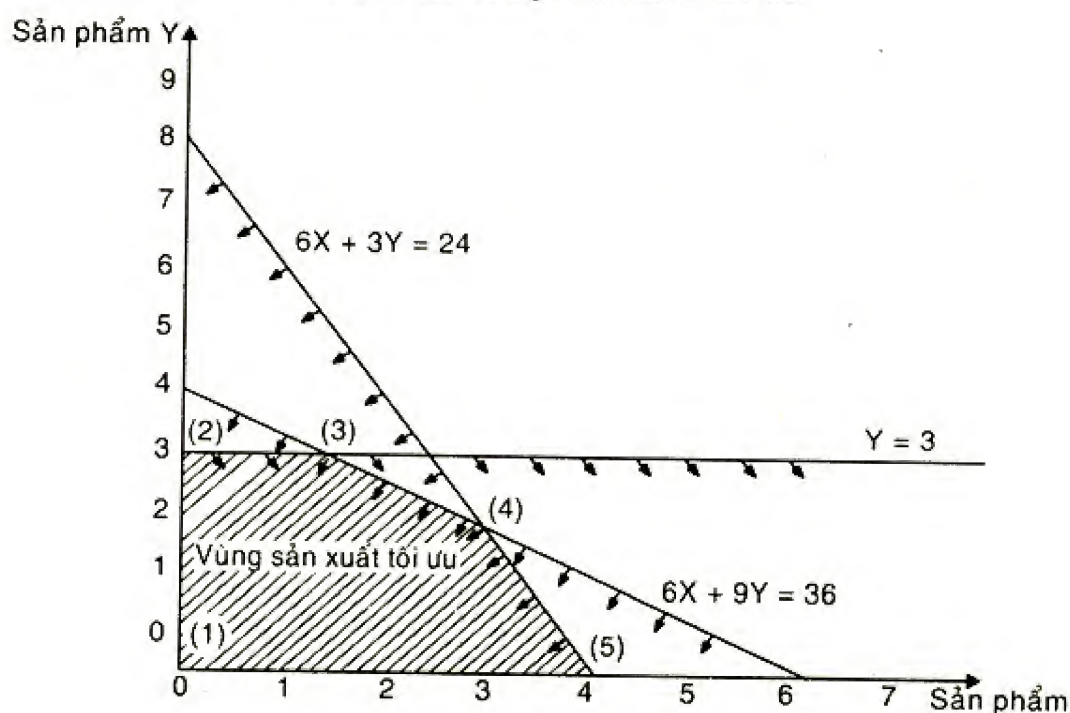
$$(3) \quad Y \leq 3$$

Bước 3: Xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị.

Vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị do các đường biểu diễn của 3 phương trình điều kiện hạn chế và 2 trục tọa độ tạo thành. Mỗi đường biểu diễn có chức năng giới hạn một phương diện đối với vùng sản xuất tối ưu.

Doanh nghiệp có thể chọn mọi cơ cấu sản phẩm nằm trong vùng sản xuất tối ưu, nhưng chỉ có một điểm (một cơ cấu) duy nhất của vùng này là thỏa mãn yêu cầu Z – max, lợi nhuận cao nhất. Dưới đây là đồ thị vùng sản xuất tối ưu đối với trường hợp vừa nêu.

Hình 7.2: Vùng sản xuất tối ưu

**Bước 4:** Xác định phương trình sản xuất tối ưu.

Trên phương trình, vùng sản xuất tối ưu là phần giao của ba vùng thỏa mãn từng điều kiện hạn chế, giới hạn trong hai trục tọa độ X, Y. Đó là một hình ngũ giác có 5 góc, đánh số thứ tự theo chiều kim đồng hồ từ (1) đến (5). Mọi điểm nằm trong vùng sản xuất tối ưu đều thỏa mãn các điều kiện hạn chế, nhưng theo lý thuyết của quy hoạch tuyến tính, điểm tối ưu là điểm nằm trên điểm góc của vùng sản xuất tối ưu. Như vậy, để tìm cơ cấu sản phẩm thỏa mãn yêu cầu của hàm mục tiêu $Z - \max$, ta lần lượt thay thế giá trị của các góc vào hàm mục tiêu, giá trị nào mang lại kết quả lớn nhất là cơ cấu sản phẩm cần tìm:

Bảng 7.9: Bảng ra quyết định sản xuất tối ưu

Góc	Số sản phẩm sản xuất		Hàm mục tiêu $Z = 8x + 10y \rightarrow \text{MAX}$		
	Sản phẩm X	Sản phẩm Y	8x	10y	Z
1	0	0	0	0	0
2	0	3	0	30	30
3	1,5	3	12	30	42
4	3	2	24	20	44
5	4	0	32	0	32

Căn cứ vào kết quả được ta thấy điểm góc 4 cho ta giá trị Z lớn nhất. Vậy cơ cấu sản xuất tối ưu là 3 sản phẩm X và 2 sản phẩm Y, lợi nhuận mang lại cao nhất là $Z = 44$ đơn vị tiền.

TÓM TẮT CHƯƠNG 7

Quá trình ra quyết định ngắn hạn của doanh nghiệp là việc lựa chọn phương án tối ưu về lợi nhuận từ nhiều phương án khác nhau. Trong đó mỗi phương án được xem xét bao gồm rất nhiều thông tin của kế toán, nhất là thông tin về các chi phí đầu tư nhằm đạt các lợi ích kinh tế. Để ra quyết định đúng cần phân tích thông tin và chọn những thông tin thích hợp cho việc ra quyết định và loại bỏ những thông tin không thích hợp. Quá trình phân tích thông tin thích hợp đối với việc ra quyết định gồm bốn bước sau:

Bước 1: Tập hợp tất cả thông tin về các khoản thu và chi có liên quan với những phương án đầu tư đang được xem xét.

Bước 2: Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí không thể tránh được ở mọi phương án đầu tư đang xem xét.

Bước 3: Loại bỏ các khoản thu và chi như nhau ở các phương án đầu tư đang xem xét.

Bước 4: Những khoản thu và chi còn lại, là các thông tin thích hợp cho việc chọn lựa quyết định đầu tư ngắn hạn và cả chi phí cơ hội nếu có.

BÀI TẬP CHƯƠNG 7

Bài 1:

Công ty Anh Đào chuyên sản xuất phụ tùng xe đạp. Công ty hiện đang tồn kho 21.000 ng.đ phụ tùng bị lạc hậu do xe đạp thay đổi mẫu mã thiết kế. Số phụ tùng này có thể bán ngay với giá 9.000 ng.đ, hoặc sửa đổi, bổ sung tốn thêm 12.000 ng.đ và bán với giá 22.300 ng.đ.

Yêu cầu:

1. Những số liệu nào trong các số liệu trên là thích hợp cho quyết định về các phụ tùng lạc hậu?
2. Lập bảng phân tích quyết định này.

Bài giải

1. Số liệu thích hợp:

- Doanh thu nếu bán ngay: 9.000 ng.đ
- Chi phí sửa đổi, bổ sung: 12.000 ng.đ
- Doanh thu sau khi sửa đổi, bổ sung: 22.300 ng.đ

- 2.

	Bán ngay	Sửa đổi, bổ sung rồi bán
Doanh thu (ng.đ)	9.000	22.300
Chi phí sửa đổi, bổ sung (ng.đ)	-	12.000
Lãi (ng.đ)	9.000	10.300

Vậy, nếu công ty đầu tư thêm chi phí để sửa đổi, bổ sung cho số phụ tùng lạc hậu thì sẽ có lợi hơn là bán ngay: 1.300 ng.đ (10.300 ng.đ – 9.000 ng.đ).

Bài 2:

Công ty Duo sản xuất hai loại sản phẩm U và D. Thông tin về hai sản phẩm này như sau: (Đơn vị: ng.đ/sp)

	Sp U	Sp D
Giá bán	<u>13.000</u>	<u>31.000</u>
Trừ: Biến phí ;		
- Nguyên liệu trực tiếp	7.000	5.000
- Nhân công trực tiếp	1.000	6.000
- Biến phí sản xuất chung	1.250	7.500
- Biến phí bán hàng và quản lý	<u>750</u>	<u>500</u>
Tổng biến phí	<u>10.000</u>	<u>19.000</u>
Số dư đảm phí	3.000	12.000

Quá trình sản xuất của công ty Duo chỉ sử dụng lao động có kỹ năng cao, hiện đang bị thiếu. Hiện nay lao động của công ty sản xuất cả hai loại sản phẩm và hưởng lương như nhau.

Yêu cầu:

Sản phẩm nào trong hai loại sản phẩm trên của công ty mang lại lợi nhuận nhiều hơn? Giải thích.

Bài giải

Lập bảng phân tích:

	Sp U	Sp D
Biến phí nhân công trực tiếp	1.000	6.000
Số dư đảm phí	3.000	12.000
Số dư đảm phí / đ CP NCTT	3	2

Trong điều kiện lao động có kỹ năng cao bị thiếu thì tập trung vào sản phẩm U công ty sẽ có lợi nhuận cao hơn.

Bài 3:

Có tài liệu báo cáo năm qua của doanh nghiệp Quốc Thái sản xuất giày như sau:

Sản phẩm	Lượng sản phẩm (đôi)		Đơn vị sản phẩm (1.000đ)		Định phí (1.000đ)	
	Năng lực sản xuất	Khối lượng bán	Giá bán	Biến phí	Trực tiếp (phân xưởng)	Gián tiếp (chung)
Giày da	100.000	80.000	75	60	200.000	325.000
Giày thể thao	100.000	70.000	48	40	100.000	260.000
Giày trẻ em	50.000	25.000	20	15	25.000	65.000

Yêu cầu:

1- Lập báo cáo thu nhập dạng đảm phí và xác định điểm hòa vốn năm qua theo từng sản phẩm và toàn doanh nghiệp.

2- Do mức tiêu thụ sản phẩm hàng năm ổn định, để tận dụng năng suất, doanh nghiệp có đề nghị 3 phương án kinh doanh sau:

Phương án 1: Công ty thương mại Hồng Minh đề nghị ký hợp đồng mua 50.000 đôi giày da và 50.000 đôi giày thể thao. Doanh nghiệp chịu phí chuyên chở là 2% trên doanh thu và giá bán giảm 5%. Hợp đồng được thực hiện 5 năm.

Phương án 2: Doanh nghiệp có phương án mở rộng một số đại lý ở các địa phương trong nước để tiếp cận thị

trường mới. Doanh nghiệp dự kiến đầu tư 20 tr.đ/năm để quảng cáo và các định phí hoạt động khác mỗi năm 300 tr.đ (gồm tiền thuê cửa hàng, chi phí khấu hao thiết bị bán hàng, lương quản lý và bán hàng thuế...). Mức tiêu thụ dự kiến hàng năm là:

- 30.000 đôi giày da
- 10.000 đôi giày thể thao
- 10.000 đôi giày trẻ em

Phương án 3: Do năng lực giày trẻ em hiện còn dư 50% công suất và lợi tức của mặt hàng này không cao, doanh nghiệp dự tính chuyển nguồn năng lực nhân rồi này sang sản xuất túi xách, hiện đang có nhu cầu lớn. Lượng sản xuất 14.000 túi xách mỗi năm có thể bán hết với giá 37 ng.đ/túi. Doanh nghiệp dự kiến mức tiêu thụ loại túi này hàng năm sẽ tăng thêm từ 10% đến 20%. Biến phí sản xuất với lượng tiêu thụ dự kiến là 28 ng.đ/túi.

Hãy phân tích để lựa chọn một phương án hiệu quả và thích hợp nhất.

Bài giải

1. Lập báo cáo thu nhập và xác định điểm hòa vốn

(Đơn vị: Triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tổng số	Giày da	Giày thể thao	Giày trẻ em
1. Doanh thu	9.860	6.000	3.360	500
2. Biến phí	<u>7.975</u>	<u>4.800</u>	<u>2.800</u>	<u>375</u>
3. Số dư đảm phí	1.885	1.200	560	125
4. Định phí	975	525	360	90
5. Lợi tức	910	675	200	35
6. Mức số dư đảm phí đơn vị	-	15	8	5
7. Tỷ lệ số dư đảm phí	19,117%	20%	16,6%	25%
8. Sản lượng	-	35.000	45.000	180.000
9. Doanh thu hòa vốn	5100	2.625	2.160	360

(2) Chúng ta sẽ tiến hành phân tích tuần tự các dự án rồi sau đó tiến hành so sánh và chọn lựa phương án tối ưu:

Bước 1: Phân tích các phương án

a) Phương án 1: Hợp đồng mua bán với doanh nghiệp “*Hồng Minh*”.

Đây là phương án có liên quan với việc gia tăng chi phí (doanh nghiệp phải chịu thêm chi phí chuyên chở cho hàng bán) và giảm giá bán buôn. Đồng thời nếu chấp nhận hợp đồng này, doanh nghiệp phải giảm bớt một lượng hàng đang tiêu thụ ở thị trường hiện tại, để dành cung cấp cho hợp đồng. Tổng số dư đảm phí của lượng hàng đó trở thành chi phí cơ hội của hợp đồng. Quá trình phân tích được tiến hành như sau:

- Xác định chi phí cơ hội của phương án:

Để có đủ lượng hàng cung cấp cho hợp đồng, doanh nghiệp “Quốc Thái” phải giảm 30 ngàn đôi giày da và 20 ngàn đôi giày thể thao hiện đang cung cấp cho thị trường hiện tại. Vậy chi phí cơ hội là:

$$30 \text{ ng.đôi giày da } (75 \text{ ng.đ} - 60 \text{ ng.đ}) = 450.000 \text{ ng.đ}$$

$$20 \text{ ng.đôi giày thể thao } (48 \text{ ng.đ} - 40 \text{ ng.đ}) = 160.000 \text{ ng.đ}$$

(Đơn vị tính: 1000đ)

Khoản mục	Giày da	Giày thể thao
Lượng tiêu thụ (đôi)	50.000	50.000
- Doanh thu		
50.000 đôi x 71,25 ng.đ (a)	3.562.000	
50.000 đôi x 45,6 ng.đ (b)		2.280.000
Trừ biến phí sản xuất:		
50.000 đôi x 60 ng.đ	3.000.000	
50.000 đôi x 40 ng.đ		2.000.000
- Số dư đảm phí	562.000	280.000
Trừ: Chi phí cơ hội	450.000	160.000
Trừ: Chi phí chuyên chở		
3.562.000 ng.đ x 2%	71.240	
2.280.000 ng.đ x 2%		45.600
- Lãi thuần	<u>40.760</u>	<u>74.400</u>
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">115.160</div>	

Ghi chú:

(a) 71.250 ng.đ là 95% của giá bán 75.000đ của giày da

(b) 45.600đ là 95% của giá bán 48.000đ của giày thể thao.

Qua tính toán cho thấy nếu thực hiện hợp đồng mỗi năm doanh nghiệp “Quốc Thái” sẽ thu được thêm 115.160 ng.đ lợi nhuận. Tuy nhiên bên cạnh kết quả khả quan này doanh nghiệp cũng cần phải xem xét thêm các yếu tố phi tài chính khác như:

- Việc giảm lượng hàng cung cấp cho thị trường hiện tại để dành hàng cho hợp đồng, sẽ làm mất thế quân bình cung cầu ở thị trường hiện tại. Điều này tạo điều kiện cho các đối thủ cạnh tranh thâm nhập vào thị trường của doanh nghiệp. Hợp đồng kéo dài 5 năm, thời gian đủ dài để doanh nghiệp bị thu hẹp thị phần ở thị trường hiện tại, nếu cứ tiếp tục cũng không đủ cầu và đồng thời không phát triển được (vì đã hết năng lực sản xuất).

- Việc giảm giá cho doanh nghiệp “Hong Minh” có tác động gì đến các đơn vị đang có quan hệ mua bán với doanh nghiệp hay không? Có khả năng họ cũng yêu cầu giảm giá đối với họ hay không?

b) Phương án 2: Thâm nhập vào thị trường mới

Đây là một phương án nhằm mục đích mở rộng thị trường. Vấn đề chính ở đây là đánh giá liệu lợi nhuận tăng thêm, của phương án có đủ bù đắp chi phí phải bỏ ra để thực hiện phương án đó hay không. Như vậy điểm bắt đầu của quá trình phân tích là số dư đảm phí đơn vị. Ta có số liệu chi phí và đơn giá bán của từng loại sản phẩm trong bảng dưới đây:

Sản phẩm	Biến phí	Đơn giá	Số dư đảm phí đơn vị
A	(1)	(2)	(3)= (2)- (1)
Giày da	60.000	75.000	15.000
Giày thể thao	40.000	48.000	8.000
Giày trẻ em	15.000	20.000	5.000

Quá trình phân tích được tiến hành như sau:

- **Xác định chi phí cơ hội của phương án:** Để có đủ hàng thực hiện phương án này, doanh nghiệp phải giảm một lượng hàng gồm 10.000 đôi giày da đang tiêu thụ ở thị trường hiện tại để dành tiêu thụ ở thị trường mới. Số dư đảm phí của lượng hàng này trở thành chi phí cơ hội của phương án, vậy:

$$\text{Chi phí cơ hội} = 10.000 \text{ đôi} \times 15.000\text{đ} = 150.000 \text{ ng.đ}$$

- **Xác định lợi nhuận của phương án:**

Số dư đảm phí tăng thêm:

- Giày da:	30.000 đôi x 15 ng.đ	= 450.000 ng.đ
- Giày thể thao:	10.000 đôi x 8 ng.đ	= 80.000 ng.đ
- Giày trẻ em:	10.000 đôi x 5 ng.đ	= 50.000 ng.đ
Cộng số dư đảm phí		580.000 ng.đ
Trừ: - Chi phí cơ hội		150.000 ng.đ
- Chi phí quảng cáo		20.000 ng.đ
- Định phí		300.000 ng.đ
Lãi thuần		110.000 ng.đ

“Quốc Thái” sẽ được thêm 110.000 ng.đ lợi nhuận. Tuy nhiên, trước khi quyết định, doanh nghiệp cũng nên cân nhắc một số yếu tố phi tài chính như:

- Định phí khá lớn, hiện chiếm quá nửa tổng số dư đảm phí. Vì vậy cần tăng hiệu quả sử dụng định phí, liệu ở các thị trường mới này có khả năng hay không?

- Nếu ở các thị trường mới này còn tiềm năng phát triển thì kế hoạch của doanh nghiệp như thế nào?

- Ở các thị trường này, đối thủ cạnh tranh nào đang chiếm ưu thế? Tiềm lực có mạnh không?

- Với số chi phí quảng cáo là 20 tr.đ/năm, liệu đã đủ để sản phẩm của doanh nghiệp thâm nhập vào thị trường mới và hoạt động sẽ như dự kiến hay không?

c) Phương án 3: Đa dạng hóa mặt hàng để tận dụng năng lực sản xuất.

Mục đích của phương án 3 là đa dạng hóa mặt hàng, để qua đó vừa tận dụng năng lực sản xuất còn nhàn rỗi vừa làm tăng lợi nhuận chung. Điểm xuất phát của quá trình cũng từ số dư đảm phí đơn vị.

Giá bán 1 túi xách	37.000đ
Biến phí sản xuất 1 túi xách	28.000đ
Số dư đảm phí	9.000đ

Vậy tổng số dư đảm phí tăng thêm là:

$$14.000 \text{ túi} \times 9 \text{ ng.đ} = 126.000 \text{ ng.đ}$$

Như vậy nếu thực hiện phương án 3, lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ tăng thêm 126.000 ng.đ. Tuy nhiên trước khi đi đến kết luận cần xem xét thêm các yếu tố phi tài chính sau:

- Sự đa dạng hóa sản phẩm có lợi điểm gì?
- Có nhu cầu quảng cáo hay không? Nếu có thì cần phải chi phí bao nhiêu?
- Tay nghề của công nhân như thế nào? Có chuyển qua sản xuất túi xách ngay được hay không?
- Theo dự kiến thì mức tiêu thụ sẽ tăng dần với tốc độ khoảng 20%/năm. Kế hoạch của doanh nghiệp như thế nào? Có sẵn nguồn tài chính để tài trợ cho sự phát triển chưa?

Bước 2: So sánh và chọn lựa

Doanh nghiệp “Quốc Thái” đứng trước ba phương án có tính chất loại trừ lẫn nhau. Nếu thực hiện hợp đồng với doanh nghiệp “Hong Minh” thì không thể thực hiện các phương án 2 hoặc 3. Đứng trên quan điểm lợi nhuận mà xét chúng ta so sánh và xếp loại theo thứ tự như sau:

1- Phương án 3:	126.000đ
2- Phương án 1:	115.160đ
3- Phương án 2:	110.000đ

Như vậy phương án 3 là phương án mang lại lợi nhuận cao nhất so với hai phương án kia. Đồng thời chọn phương án 3 doanh nghiệp vừa tăng được lợi

nhuận, đa dạng hóa sản phẩm, tận dụng năng lực nhân rồi vừa tránh được việc phải phụ thuộc vào một khách hàng lớn (nếu chọn phương án 1, doanh nghiệp sẽ bị phụ thuộc vào doanh nghiệp “Hong Minh” vì doanh nghiệp này bao tiêu gần 50% sản lượng). Ngoài ra, với phương án 3, doanh nghiệp vẫn còn cơ hội phát triển vì nhu cầu đối với sản phẩm túi xách vẫn còn rất lớn.

Vậy, phương án 3 thỏa mãn cả mặt lượng lẫn mặt chất nên sẽ là phương án mà doanh nghiệp phải quyết định chọn để thực hiện.

Bài 4:

Công ty Jupiter sản xuất ván trượt. Vài tuần trước đây, công ty nhận được một đơn đặt hàng đặc biệt từ công ty Venus. Công ty Venus muốn tung ra thị trường loại ván trượt như của Jupiter và đề nghị mua 11.000 ván nếu công ty Jupiter có thể hoàn tất hợp đồng trong vòng 3 tháng. Số liệu chi phí của loại ván trượt mã số 43 như sau:

Nguyên liệu trực tiếp	8,20 ng.đ
Nhân công trực tiếp: 25 giờ x 9 ng.đ/giờ	2,25 ng.đ
Tổng chi phí sản xuất chung:	
5 giờ x 20 ng.đ / giờ	<u>10,00 ng.đ</u>
Tổng cộng.....	20,45 ng.đ

Thông tin bổ sung:

- Giá bán bình thường của ván trượt mã số 43 là 26,5 ng.đ; tuy nhiên, Venus chỉ đưa giá có 15,75 ng.đ do mua số lượng lớn

- Venus cần điều chỉnh một chút thiết kế, điều này sẽ giảm 2,10 ng.đ chi phí nguyên liệu trực tiếp.

- Giám sát sản xuất của công ty Jupiter lưu ý là công ty sẽ phải chịu thêm 3.700 ng.đ chi phí sắp xếp và sẽ phải mua thiết bị đặc biệt trị giá 2.400 ng.đ để sản xuất các sản phẩm này. Thiết bị này sẽ được thanh lý sau khi hoàn thành đơn đặt hàng.

- Tổng chi phí sản xuất chung phân bổ cho sản xuất theo mức giá 20 ng.đ / giờ – máy. Con số này, một phần dựa vào định phí dự toán hàng năm 750.000 ng.đ và hoạt động sản xuất kế hoạch 60.000 giờ – máy (5.000 / tháng).

- Jupiter sẽ phân bổ 1.800 ng.đ định phí quản lý cho đơn đặt hàng.

Yêu cầu:

1. Giả sử doanh thu hiện tại không bị ảnh hưởng. Theo quan điểm tài chính thì có nên chấp nhận đơn hàng này hay không? Tại sao? Chứng minh bằng các tính toán

2. Giả sử hoạt động sản xuất hiện nay của Jupiter chỉ mới sử dụng 70% công suất thiết kế của máy. Công ty có thể nhận đơn hàng của Venus và giao hàng đúng hạn hay không?

3. Công ty Jupiter nên quyết định như thế nào, nếu ban quản lý công ty thực sự mong muốn kinh doanh với Venus với hy vọng sẽ xây dựng một mối quan hệ lâu dài?

Bài 5:

Công ty Minh Phú đang nghiên cứu việc loại bỏ bộ phận đóng gói. Ban Quản Lý vừa nhận được một lời chào từ bên ngoài về việc cung ứng tất cả nhu cầu của công ty. Để có cơ sở quyết định, chủ tịch công ty yêu cầu phòng kế toán lập bảng phân tích chi phí của việc duy trì bộ phận đóng gói. Trong bảng phân tích này gồm cả chi phí thuê nhà 9.100 ng.đ, là khoản phân bổ tiền thuê xưởng sản xuất của công ty. Nếu bộ phận đóng gói ngưng hoạt động, mặt bằng mà bộ phận này đang sử dụng sẽ được chuyển làm kho. Hiện nay, công ty đang phải thuê kho ở một công ty kho bãi gần đó với giá 11.000 ng.đ / tháng. Tiền thuê kho sẽ không còn nữa khi bộ phận đóng gói ngưng hoạt động.

Yêu cầu:

1. Hãy xác định những số liệu nào trong các số liệu được cho ở trên thích hợp với quyết định ngưng bộ phận đóng gói
2. 11.000 ng.đ chi phí thuê kho là loại chi phí gì theo quan điểm các chi phí của bộ phận đóng gói?
3. Giả sử công ty ngưng hoạt động bộ phận đóng gói và quản lý bộ phận này được chuyển qua bộ phận cắt. Lương của quản lý bộ phận đóng gói là 4.000 ng.đ, nếu tuyển một nhà quản lý mới cho bộ phận cắt sẽ phải trả lương 6.000 ng.đ. Trong hai số liệu này, số liệu nào thích hợp đối với quyết định ngưng hoạt động một bộ phận?

Bài 6:

Doanh nghiệp Phú Thọ dự tính mua một chiếc máy mới, hiện đại hơn để thay thế chiếc máy đang dùng. Các tài liệu liên quan đến hai chiếc máy được tập hợp trong bảng dưới đây:

Chỉ tiêu	Máy cũ	Máy mới
Nguyên giá (1.000 đ)	60.000	90.000
Thời hạn sử dụng (năm)	6 năm	5 năm
Biến phí hoạt động hàng năm (1.000 đ)	42.000	14.000
Chi phí khấu hao hàng năm (1.000 đ)	10.000	18.000
Giá trị còn lại (1.000 đ)	50.000	-
Giá bán máy cũ (1.000 đ)	10.000	-
Giá trị tận dụng sau 5 năm	-0-	-0-

Cho biết thêm: Chiếc máy cũ đã sử dụng được 1 năm và còn tiếp tục sử dụng được 5 năm nữa. Doanh số dự kiến đạt 200.000.000 đ mỗi năm, chi phí lưu thông và quản lý hành chính dự kiến là 126.000.000 đ mỗi năm.

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ 5 năm sắp đến với giả định:

- Không mua máy mới
- Mua máy mới

2. Sử dụng phương pháp phân tích theo chi phí thích hợp để đi đến quyết định cuối cùng

PHỤ LỤC

Bảng 1: Giá trị tương lai của 1 đồng dòng đơn $F_n = (1 + i)^n$

Kỳ	4%	6%	8%	10%	12%	14%	20%
1	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
2	1.082	1.124	1.166	1.210	1.254	1.300	1.400
3	1.125	1.191	1.260	1.331	1.405	1.482	1.728
4	1.170	1.263	1.361	1.464	1.574	1.689	2.074
5	1.217	1.338	1.469	1.611	1.762	1.925	2.488
6	1.265	1.419	1.587	1.772	1.974	2.195	2.986
7	1.316	1.504	1.714	1.949	2.211	2.502	3.583
8	1.369	1.594	1.851	2.144	2.476	2.853	4.300
9	1.423	1.690	1.999	2.359	2.773	3.252	5.160
10	1.480	1.791	2.159	2.594	3.106	3.707	6.192
11	1.540	1.898	2.332	2.853	3.479	4.226	7.430
12	1.601	2.012	2.518	3.139	3.896	4.818	8.916
13	1.665	2.133	2.720	3.452	4.364	5.492	10.966
14	1.732	2.261	2.937	3.798	4.887	6.261	12.839
15	1.801	2.397	3.172	4.177	5.474	7.138	15.404
20	2.191	3.207	4.661	6.728	9.646	13.743	38.338

Bảng 2: Giá trị tương lai của 1 dòng kép (dòng niên kim) $F_n = \frac{(1+i)^n - 1}{i}$

Kỳ	4%	6%	8%	10%	12%	14%	20%
1	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
2	2.040	2.060	2.080	2.100	2.120	2.140	2.220
3	3.122	3.184	3.246	3.310	3.374	3.440	3.640
4	4.247	4.375	4.506	4.641	4.779	4.921	5.368
5	5.416	5.637	5.867	6.105	6.353	6.610	7.442
6	6.633	6.975	7.336	7.716	8.115	8.536	9.930
7	7.898	8.394	8.923	9.487	10.089	10.730	12.916
8	9.214	9.898	10.637	11.436	12.300	13.233	16.499
9	10.583	11.491	12.488	13.580	14.776	16.085	24.799
10	12.006	13.181	14.487	15.938	17.549	19.337	25.959
11	13.486	14.972	16.646	17.531	20.655	23.045	32.150
12	15.026	16.870	18.977	21.385	24.133	27.271	39.580
13	16.627	18.882	21.495	24.523	28.029	32.089	48.497
14	18.292	21.015	24.215	27.976	32.393	37.581	59.196
15	20.024	23.276	27.152	31.773	37.280	43.842	72.035
20	29.778	36.778	45.762	57.276	75.052	91.025	186.690
30	56.085	79.058	113.283	164.496	241.330	356.790	1.181.900
40	95.206	154.762	259.057	442.597	767.090	1.342.000	7.343.900

Bảng 3: Giá trị hiện tại dòng đơn của 1 đồng $P_n = \frac{1}{(1+i)^n}$

Kỳ	4%	5%	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%	22%	24%	26%	28%	30%	40%
1	0.962	0.952	0.943	0.926	0.909	0.893	0.877	0.862	0.847	0.833	0.820	0.806	0.794	0.781	0.769	0.714
2	0.925	0.907	0.890	0.857	0.826	0.797	0.769	0.743	0.718	0.694	0.672	0.650	0.630	0.610	0.592	0.510
3	0.889	0.864	0.840	0.794	0.751	0.712	0.675	0.641	0.609	0.579	0.551	0.524	0.500	0.477	0.455	0.364
4	0.855	0.823	0.792	0.735	0.683	0.636	0.592	0.552	0.516	0.482	0.451	0.423	0.397	0.373	0.350	0.260
5	0.822	0.784	0.747	0.681	0.621	0.567	0.519	0.476	0.437	0.402	0.370	0.341	0.315	0.291	0.269	0.186
6	0.790	0.746	0.705	0.630	0.564	0.507	0.456	0.410	0.370	0.335	0.303	0.275	0.250	0.227	0.207	0.133
7	0.760	0.711	0.663	0.583	0.513	0.452	0.400	0.354	0.314	0.279	0.249	0.222	0.198	0.178	0.159	0.095
8	0.731	0.677	0.627	0.540	0.467	0.404	0.351	0.305	0.266	0.233	0.204	0.179	0.157	0.139	0.123	0.068
9	0.703	0.645	0.592	0.500	0.424	0.361	0.308	0.263	0.225	0.194	0.167	0.144	0.125	0.108	0.094	0.048
10	0.676	0.614	0.558	0.463	0.386	0.322	0.270	0.227	0.191	0.162	0.137	0.116	0.099	0.085	0.073	0.035
11	0.650	0.585	0.527	0.429	0.350	0.287	0.237	0.195	0.162	0.135	0.112	0.094	0.079	0.066	0.056	0.003
12	0.625	0.557	0.497	0.397	0.319	0.257	0.208	0.168	0.137	0.112	0.092	0.076	0.062	0.052	0.043	0.018
13	0.601	0.530	0.469	0.368	0.290	0.229	0.182	0.145	0.116	0.093	0.075	0.061	0.050	0.040	0.033	0.013
14	0.577	0.505	0.442	0.340	0.263	0.205	0.160	0.125	0.099	0.078	0.062	0.049	0.039	0.032	0.025	0.009
15	0.555	0.481	0.417	0.315	0.239	0.183	0.140	0.108	0.084	0.065	0.051	0.040	0.031	0.025	0.020	0.006
16	0.534	0.458	0.394	0.292	0.218	0.163	0.123	0.093	0.071	0.054	0.042	0.032	0.025	0.019	0.015	0.005
17	0.513	0.436	0.371	0.270	0.198	0.146	0.108	0.080	0.060	0.045	0.034	0.026	0.020	0.015	0.012	0.003

Kế Toán Quản Trị - Phần II

Kỳ	4%	5%	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%	22%	24%	26%	28%	30%	40%
18	0.494	0.416	0.520	0.250	0.180	0.130	0.095	0.069	0.051	0.038	0.028	0.021	0.016	0.012	0.009	0.002
19	0.475	0.396	0.331	0.232	0.164	0.116	0.083	0.060	0.043	0.031	0.023	0.017	0.012	0.009	0.007	0.002
20	0.456	0.377	0.312	0.215	0.149	0.104	0.073	0.051	0.037	0.026	0.019	0.021	0.016	0.012	0.005	0.001
21	0.439	0.359	0.294	0.199	0.135	0.093	0.064	0.044	0.031	0.022	0.015	0.012	0.009	0.007	0.004	0.001
22	0.422	0.342	0.278	0.184	0.123	0.083	0.056	0.038	0.026	0.018	0.013	0.009	0.006	0.004	0.003	0.001
23	0.406	0.326	0.262	0.170	0.112	0.074	0.049	0.033	0.022	0.015	0.010	0.007	0.005	0.003	0.002	
24	0.390	0.310	0.247	0.158	0.102	0.066	0.043	0.028	0.019	0.013	0.008	0.006	0.004	0.003	0.002	
25	0.376	0.295	0.233	0.146	0.092	0.059	0.038	0.024	0.016	0.010	0.007	0.005	0.003	0.002	0.001	
26	0.361	0.281	0.220	0.135	0.084	0.053	0.033	0.021	0.014	0.009	0.006	0.004	0.002	0.001	0.001	
27	0.347	0.268	0.207	0.125	0.076	0.047	0.029	0.018	0.011	0.007	0.005	0.003	0.002	0.001	0.001	
28	0.333	0.255	0.196	0.116	0.069	0.042	0.026	0.016	0.010	0.006	0.004	0.002	0.002	0.001	0.001	
29	0.321	0.243	0.185	0.107	0.063	0.037	0.022	0.014	0.008	0.005	0.003	0.002	0.001	0.001	0.001	
30	0.308	0.231	0.174	0.099	0.057	0.033	0.020	0.012	0.008	0.004	0.003	0.002	0.001	0.001		
40	0.208	0.142	0.097	0.046	0.022	0.011	0.005	0.003	0.001	0.001						

Bảng 4: Giá trị hiện tại dòng kép (dòng niên kim) của 1 đồng $P_n = \frac{1}{i} \left[1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right]$

Kỳ	4%	5%	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%	22%	24%	26%	28%	30%	40%
1	0.962	0.952	0.943	0.926	0.909	0.893	0.877	0.862	0.847	0.833	0.820	0.806	0.794	0.781	0.769	0.714
2	1.886	1.859	1.833	1.783	1.736	1.690	1.647	1.605	1.566	1.528	1.492	1.457	1.424	1.392	1.361	1.224
3	2.775	2.723	2.673	2.577	2.487	2.402	2.322	2.246	2.174	2.106	2.042	1.981	1.923	1.868	1.816	1.589
4	3.630	3.456	3.465	3.312	3.170	3.037	2.914	2.798	2.690	2.589	2.494	2.404	2.320	2.240	2.166	1.879
5	4.452	4.330	4.212	3.993	3.791	3.605	3.433	3.274	3.127	2.991	2.864	2.745	2.635	2.532	2.436	2.035
6	5.242	5.067	4.917	4.623	4.355	4.111	3.889	3.685	3.498	3.326	3.167	3.020	2.885	2.759	2.643	2.168
7	6.002	5.756	5.582	5.206	4.787	4.564	4.288	4.039	3.812	3.605	3.416	3.242	3.083	2.937	2.802	2.263
8	6.733	6.463	6.216	5.747	5.335	4.968	4.639	4.344	4.078	3.837	3.619	3.421	3.421	3.076	2.925	2.331
9	7.435	7.108	6.802	6.247	5.759	5.328	4.946	4.607	4.303	4.031	3.786	3.566	3.366	3.184	3.019	2.379
10	8.111	7.722	7.360	6.710	6.145	5.650	5.216	4.833	4.494	4.192	3.923	3.682	3.465	3.269	3.092	2.414
11	8.760	8.306	7.887	7.139	6.495	5.988	5.453	5.209	4.656	4.327	4.035	3.776	3.544	3.335	3.147	2.438
12	9.335	8.863	8.384	7.536	6.814	6.194	5.660	5.197	4.793	4.439	4.127	3.851	3.606	3.387	3.190	2.456
13	9.986	9.394	8.853	7.904	7.103	6.424	5.842	5.342	4.910	4.533	4.203	3.912	3.656	3.427	3.223	2.468
14	10.563	9.899	9.295	8.244	7.367	6.628	6.002	5.468	5.008	4.611	4.265	3.962	3.695	3.459	3.249	2.477
15	11.118	10.380	9.712	8.559	7.606	6.811	6.142	5.575	5.092	4.675	4.315	4.001	3.726	3.483	3.268	2.484
16	11.652	10.838	10.106	8.851	7.824	6.974	6.265	5.669	5.162	4.730	4.357	4.033	3.751	3.503	3.283	2.489
17	12.166	11.274	10.477	9.122	8.022	7.120	6.373	5.749	5.222	4.775	4.391	4.059	3.771	3.518	3.295	2.492

Kế Toán Quản Trị - Phần II

Kỳ	4%	5%	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%	22%	24%	26%	28%	30%	40%
18	12.659	11.690	10.828	9.372	8.201	7.250	6.467	5.818	5.273	4.812	4.419	4.080	3.786	3.529	3.304	2.494
19	13.134	12.085	11.158	9.604	8.365	7.366	6.550	5.877	5.316	4.844	4.442	4.097	3.799	3.539	3.311	2.496
20	13.590	12.462	11.470	9.818	8.514	7.469	6.623	5.929	5.353	4.870	4.460	4.110	3.808	3.546	3.316	2.497
21	14.029	12.821	11.764	10.017	8.649	7.562	6.687	6.073	5.384	4.891	4.476	4.121	3.816	3.551	3.320	2.498
22	14.451	13.163	12.042	10.201	8.772	7.645	6.743	6.011	5.410	4.909	4.488	4.130	3.822	3.556	3.323	2.498
23	14.487	13.489	12.303	10.371	8.883	7.718	6.792	6.044	5.432	4.925	4.499	4.137	3.827	3.559	3.325	2.499
24	15.247	13.799	12.550	10.529	8.985	7.784	6.835	6.073	5.451	4.937	4.507	4.143	3.831	3.562	3.327	2.499
25	15.622	14.094	12.783	10.675	9.077	7.843	6.873	6.097	5.467	4.948	4.514	4.147	3.834	3.564	3.329	2.499
26	15.983	14.375	13.003	10.810	9.161	7.896	6.906	6.188	5.480	4.956	4.520	4.151	3.837	3.566	3.330	2.500
27	16.330	14.643	13.211	10.935	9.237	7.943	6.935	6.236	5.492	4.964	4.525	4.154	3.839	3.567	3.331	2.500
28	16.663	14.898	13.406	11.051	9.307	7.984	6.961	6.152	5.502	4.970	4.528	4.157	3.840	3.568	3.331	2.500
29	16.984	15.141	13.591	11.158	9.370	8.022	6.983	6.166	5.510	4.975	4.531	4.159	3.841	3.569	3.332	2.500
30	17.292	15.373	13.765	11.258	9.427	8.055	7.003	6.177	5.517	4.979	4.534	4.160	3.812	3.569	3.332	2.500
40	19.793	17.159	15.046	11.925	9.779	8.244	7.105	6.234	5.548	4.997	4.544	4.166	3.846	3.571	3.333	2.500

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. PGS.TS Phạm Văn Dực – Đặng Kim Cương, *Kế Toán Quản Trị*, Nhà xuất bản Thống kê, năm 2009.
2. PGS.TS Phạm Văn Dực, *Bài Tập Kế Toán Quản Trị*, Nhà xuất bản Thống kê, năm 2009.

MỤC LỤC

Chương 1: TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ. 7

1.1. KHÁI NIỆM, MỤC TIÊU VÀ NHIỆM VỤ

CỦA KTQT..... 8

1.1.1. Khái niệm KTQT 8

1.1.2. Quá trình phát triển của KTQT 8

1.1.3. Vai trò của KTQT 9

1.1.4. Mục tiêu của KTQT..... 10

1.2. THÔNG TIN KTQT..... 11

1.2.1. Thông tin KTQT là gì?..... 12

1.2.2. Yêu cầu đối với thông tin KTQT 12

1.2.3. Các nguồn thông tin 15

1.3. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI CÁC NHÀ QUẢN TRỊ 16

1.3.1. Tổ chức là một chuỗi hoạt động hay chuỗi giá trị 16

1.3.2. Mục tiêu của tổ chức 18

1.3.3. Kế toán quản trị với các hoạt động quản trị.. 19

1.4. KTQT, KẾ TOÁN TÀI CHÍNH VÀ KẾ TOÁN CHI PHÍ 23

1.4.1. Kế toán tài chính và kế toán quản trị..... 23

1.4.2. Kế toán chi phí và KTQT..... 27

1.4.3. KTQT với các môn khoa học khác 27

1.5. VỊ TRÍ, CHỨC NĂNG, NHIỆM VỤ CỦA NHÂN VIÊN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG TỔ CHỨC 28

1.5.1. Vị trí của nhân viên kế toán quản trị..... 28

1.5.2. Chức năng, nhiệm vụ của nhân viên KTQT... 29

1.6. CÁC KỸ THUẬT NGHIỆP VỤ CƠ BẢN CỦA KTQT 31

TÓM TẮT CHƯƠNG 1 33

CÂU HỎI CHƯƠNG 1..... 34

Chương 2: CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ.....	35
2.1. KHÁI NIỆM.....	36
2.1.1. Chi phí là gì?.....	36
2.1.2. Nguồn lực sử dụng	36
2.1.3. Ý nghĩa của chi phí đối với quản lý	38
2.2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CHỨC NĂNG HOẠT ĐỘNG.....	38
2.3. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO MỐI QUAN HỆ VỚI THỜI KỲ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH	40
2.4. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO DẠNG THỨC CỦA CHI PHÍ.....	41
2.4.1. Biến phí	42
2.4.2. Định phí.....	45
2.4.3. Chi phí hỗn hợp	52
2.5. CÁC CÁCH PHÂN LOẠI KHÁC NHẪM MỤC ĐÍCH RA QUYẾT ĐỊNH.....	65
2.5.1. Chi phí trực tiếp – Chi phí gián tiếp.....	65
2.5.2. Chi phí kiểm soát được - chi phí không kiểm soát được.....	67
2.5.3. Chi phí thích hợp – chi phí không thích hợp	68
2.5.4. Chi phí cơ hội.....	74
2.5.5. Thí dụ tổng hợp về cách vận dụng các khái niệm chi phí vào quá trình ra quyết định của nhà quản trị.	76
TÓM TẮT CHƯƠNG 2	78
BÀI TẬP CHƯƠNG 2	79

Chương 3:	PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ -	
	KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN (CVP).....	88
3.1.	KHÁI NIỆM CƠ BẢN CỦA MỐI QUAN HỆ CVP	89
3.1.1.	Số dư đảm phí	89
3.1.2.	Kết cấu chi phí.....	91
3.1.3.	Đòn bẩy kinh doanh	94
3.2.	ỨNG DỤNG PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ	
	CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG – LỢI NHUẬN (CVP) .	95
3.2.1.	Tình huống 1: Thay đổi định phí	
	và doanh thu.....	96
3.2.2.	Tình huống 2: Thay đổi biến phí	
	và lượng bán.....	97
3.2.3.	Tình huống 3: Thay đổi định phí, giá bán	
	và lượng bán.....	97
3.2.4.	Tình huống 4: Thay đổi định phí, biến phí	
	và lượng bán.....	98
3.2.5.	Tính giá bán cho đơn đặt hàng đặc biệt.....	100
3.3.	PHÂN TÍCH ĐIỂM HÒA VỐN.....	101
3.3.1.	Khái niệm điểm hòa vốn.....	101
3.3.2.	Các phương pháp xác định điểm hòa vốn.....	102
3.3.3.	Phương trình lợi nhuận.....	110
3.4.	PHÂN TÍCH ĐIỂM HÒA VỐN TRONG	
	MỐI QUAN HỆ VỚI GIÁ BÁN VÀ	
	KẾT CẤU HÀNG BÁN	120
3.4.1.	Phân tích điểm hòa vốn trong mối quan hệ với	
	giá bán	120
3.4.2.	Phân tích điểm hòa vốn trong mối quan hệ với	
	kết cấu hàng bán	121
3.5.	NHỮNG GIẢ ĐỊNH LÀM CƠ SỞ CHO	
	PHÂN TÍCH CVP	123
3.6.	MỐI QUAN HỆ CVP VỚI BÁO CÁO KẾT QUẢ	
	HOẠT ĐỘNG KINH DOANH	123
	TÓM TẮT CHƯƠNG 3	127
	BÀI TẬP CHƯƠNG 3	128

Chương 4: DỰ TOÁN NGÂN SÁCH.....	141
4.1. DỰ TOÁN.....	142
4.1.1. Mục đích của dự toán.....	142
4.1.2. Các loại dự toán.....	142
4.1.3. Kỳ dự toán.....	143
4.1.4. Sổ tay dự toán.....	143
4.1.5. Ủy ban dự toán	144
4.2. QUÁ TRÌNH DỰ TOÁN TỔNG THỂ.....	145
4.2.1. Dự toán tiêu thụ	147
4.2.2. Dự toán sản xuất	148
4.2.3. Dự toán nguyên liệu trực tiếp.....	149
4.2.4. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp.....	151
4.2.5. Dự toán chi phí sản xuất chung.....	152
4.2.6. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.	153
4.3. DỰ TOÁN TIỀN MẶT.....	153
4.3.1. Khái niệm.....	153
4.3.2. Sự cần thiết của dự toán tiền mặt	154
4.4. DỰ TOÁN CÁC BÁO CÁO TÀI CHÍNH.....	158
4.4.1. Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.....	158
4.4.2. Dự toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ.....	160
4.4.3. Dự toán bảng cân đối kế toán	161
4.5. CÁC PHƯƠNG PHÁP DỰ TOÁN KHÁC	163
4.5.1. Phương pháp dự toán gia tăng và phương pháp dự toán từ số 0	163
4.5.2. Phương pháp dự toán cuốn chiếu.....	166
4.5.3. Phương pháp dự toán dựa trên hoạt động....	168
TÓM TẮT CHƯƠNG 4.....	169
BÀI TẬP CHƯƠNG 4.....	170

Chương 5: ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ	181
5.1. KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM – TRUNG TÂM TRÁCH NHIỆM	182
5.1.1. Khái niệm	182
5.1.2. Các loại trung tâm trách nhiệm	184
5.2. ĐÁNH GIÁ KẾT QUẢ BỘ PHẬN	188
5.2.1. Quan điểm đánh giá	188
5.2.2. Phương pháp đánh giá	190
5.3. PHÂN TÍCH BÁO CÁO BỘ PHẬN	211
5.3.1. Báo cáo bộ phận	211
5.3.2. Phân tích số dư bộ phận	215
5.3.3. Phân tích báo cáo doanh thu	217
5.4. SO SÁNH CÁC BÁO CÁO THU NHẬP	220
5.4.1. Phân biệt báo cáo tính chi phí toàn bộ với báo cáo tính chi phí trực tiếp	220
5.4.2. Thí dụ so sánh báo cáo kết quả kinh doanh lập theo phương pháp toàn bộ và theo phương pháp trực tiếp	222
5.4.3. So sánh báo cáo kết quả HĐKD nhiều kỳ	227
TÓM TẮT CHƯƠNG 5:	234
BÀI TẬP CHƯƠNG 5	235
Chương 6: ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM	250
6.1. VỊ TRÍ CỦA DN VỚI VẤN ĐỀ GIÁ	251
6.1.1. Quyết định về giá ngắn hạn	252
6.1.2. Quyết định dài hạn về giá	258
6.2. CÁC PHƯƠNG PHÁP ĐỊNH GIÁ	259
6.2.1. Định giá theo phương pháp chi phí SX toàn bộ	259
6.2.2. Định giá theo phương pháp chi phí trực tiếp	261
6.2.3. Định giá chuyển nhượng nội bộ	265
6.2.4. Định giá theo thời gian lao động và nguyên liệu sử dụng	270
6.2.5. Định giá trong những trường hợp đặc biệt	273
TÓM TẮT CHƯƠNG 6	276
BÀI TẬP CHƯƠNG 6	277

Chương 7: THÔNG TIN THÍCH HỢP VỚI	
QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN	287
7.1. NHẬN DIỆN THÔNG TIN THÍCH HỢP CỦA	
QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN	288
7.1.1. Khái niệm quyết định ngắn hạn	288
7.1.2. Tiêu chuẩn chọn quyết định ngắn hạn	289
7.1.3. Phân tích thông tin thích hợp	289
7.1.4. Chi phí chìm không phải là thông tin	
thích hợp	290
7.1.5. Các khoản thu và chi giống nhau là thông tin	
không thích hợp	292
7.1.6. Vì sao phải phân biệt thông tin thích hợp	
với thông tin không thích hợp	297
7.2. MỘT SỐ ỨNG DỤNG KHÁI NIỆM THÔNG TIN	
THÍCH HỢP ĐỂ RA QUYẾT ĐỊNH	
KINH DOANH	298
7.2.1. Quyết định loại bỏ hoặc tiếp tục kinh doanh	
một bộ phận	298
7.2.2. Quyết định nên làm hay nên mua	302
7.2.3. Quyết định nên bán ngay bán thành phẩm hay	
nên tiếp tục sản xuất thành thành phẩm rồi	
mới bán	306
7.2.4. Quyết định trong điều kiện năng lực sản xuất	
có giới hạn	308
TÓM TẮT CHƯƠNG 7	315
BÀI TẬP CHƯƠNG 7	316
PHỤ LỤC	331
TÀI LIỆU THAM KHẢO	336
MỤC LỤC	337

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ – PHẦN II

PGS.TS. Phạm Văn Dược – ThS. Nguyễn Thị Thu Hiền

NHÀ XUẤT BẢN

ĐẠI HỌC CÔNG NGHIỆP TP HỒ CHÍ MINH

12 Nguyễn Văn Bảo – P.4 – Q. Gò Vấp – TPHCM

ĐT: (08)39940390-816; Fax: (08)3994 0650

Email: nhaxuatban@hui.edu.vn

Chịu trách nhiệm xuất bản:	TS PHẠM HỮU LỘC NGUYỄN TIẾN NAM
Biên tập:	VIỆT HỒNG
Sửa bản in:	DIỆU HẰNG
Trình bày bìa:	MAI LANH

658.15

ĐHCN.HCM-10

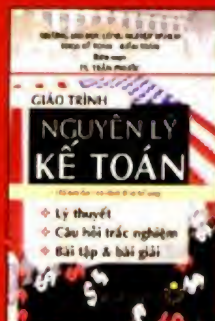
KT.TK.026

In 1000 Cuốn khổ 16x24 cm theo Quyết định xuất bản số:
301/QĐ-ĐHCNTPHCM ngày 14/12/2010, xác nhận đăng ký
KHXB số 1211-2010/CXB/02-75/ĐHCNTPHCM ngày
14/12/2010. In tại Công ty cổ phần in Hưng Phú, nộp lưu
chiếu tháng 12 năm 2010.

Sieu Thi Sách
KINH TẾ - QUẢN TRỊ
 DẪN ĐẦU THỊ TRƯỜNG BẠN ĐỌC

Business **books** Supermarket

**KẾ TOÁN
 QUẢN TRỊ**



Tổng phát hành tại:

Nhà Sách KINH TẾ

Trụ sở chính: 490B Nguyễn. T. M. Khai, P.2, Q.3 TP.HCM - ĐT: 08.38337462

Chi nhánh: Số 41 Đào Duy Từ, P.5, Q.10, TP.HCM, ĐT: 08.38570424

Fax: 08. 38337462 - Email: nhasachkinhte@hcm.fpt.vn

Hãy truy cập vào địa chỉ website của chúng tôi:

www.nhasachkinhte.vn

Sách kinh tế: Sức mạnh của tri thức thành công!



Giá: 75.000